

TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI
Hospodářská fakulta

DIPLOMOVÁ PRÁCE

Technická univerzita v Liberci
Hospodářská fakulta

Studijní program: N 6208 Ekonomika a management

Studijní obor: Podniková ekonomika

Zachycení odpisů v účetnictví, včetně daňových dopadů

Interception of Depreciation in Accounting, including Taxation Incidence

DP – HF – KPE – 2009 - 45

Bc. David Pikula

Vedoucí práce: Ing. Jaroslava Syrovátková, Ph.D. – KPE

Konzultant: Ing. Ivana Pilařová, O. & K. AUDIT Pilařová s. r. o., Liberec

Počet stran: 72

Počet příloh: 1

Datum odevzdání: 20. 5. 2009

Prohlášení

Byl jsem seznámen s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., o právu autorském, zejména § 60 – školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci (TUL) nezasahuje do mých autorských práv užitím mé diplomové práce pro vnitřní potřebu TUL.

Užiji-li diplomovou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědom povinnosti informovat o této skutečnosti TUL; v tomto případě má TUL právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Diplomovou práci jsem vypracoval samostatně s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucí diplomové práce a konzultantem.

V Liberci, 20. 5. 2009

Podpis:

Poděkování

Rád bych poděkoval touto cestou své vedoucí mé diplomové práce paní Ing. Jaroslavě Syrovátkové, Ph.D. za vedení a korekci mé práce a také mé konzultantce paní Ing. Ivaně Pilařové za poskytnutí všech potřebných informací, bez kterých by tato práce nemohla vzniknout.

Anotace

Cílem této diplomové práce je vysvětlit rozdíly mezi účetním a daňovým odpisováním dlouhodobého majetku a pochopit jejich fungování v praxi. Práce je přehledně rozdělená do několika kapitol. První kapitola charakterizuje dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek z účetního a daňového hlediska, kde jsou vysvětleny pojmy a rozdíly mezi jednotlivými druhy majetku, druhá a třetí kapitola se pak zabývá typy odpisů, způsoby a metodami odpisování, subjekty, které mohou tento majetek odpisovat, a také majetkem, který je naopak z odpisování vyloučený. Čtvrtá kapitola je věnována praktickým příkladům toho, jaký vliv mají účetní a daňové odpisy na výsledek hospodaření a jak se tyto odpisy dají zcela legálně využít v daňovém prostředí – konkrétně pro optimalizaci základu daně z příjmů. V celé této práci jsou uvedeny poznámky pod čarou, které doplňují samotný text a odkazují na příslušné zákony a normy.

Klíčová slova

Účetní odpisy, daňové odpisy, rovnoměrné odpisy, zrychlené odpisy, hmotný majetek, nehmotný majetek, optimalizace základu daně z příjmů, výsledek hospodaření, technické zhodnocení, poloviční odpis, zůstatková cena.

Annotation

The target of my thesis is to explain deeply differences between accounting and tax depreciation of long-life property and also to pin down of their practical operation. The thesis is well-arranged divided to several chapters. The first chapter describes a long-life property from accounting- and tax aspekt where names and diferences between individual sorts of property are explained, the second and the third chapter go into individual depreciation types, depreciation ways and methods, subjects who can do depreciace and also into the cut out depreciation property. The last chapter attends to examples how to feature business count and tax base because of accounting- and tax depreciation. In the thesis remarks under line are quoted – these remarks complete the text and refer to respective legislature and standards.

Keywords

Accounting depreciation, tax depreciation, uniform depreciation, accelerated depreciation, material property, unmaterial property, income tax base optimalization, business count, technical valoraization, underdepreciation, depreciated price.

Obsah

| | |
|-------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| SEZNAM ZKRATEK A SYMBOLŮ | 8 |
| SEZNAM TABULEK | 10 |
| SEZNAM OBRÁZKŮ | 12 |
| ÚVOD | 13 |
| 1 CHARAKTERISTIKA DLOUHODOBÉHO MAJETKU | 15 |
| 1.1 Chápání dlouhodobého majetku z účetního hlediska | 15 |
| 1.1.1 Dlouhodobý nehmotný majetek..... | 15 |
| 1.1.2 Dlouhodobý hmotný majetek | 17 |
| 1.1.3 Dlouhodobý finanční majetek | 18 |
| 1.2 Chápání majetku z daňového hlediska | 18 |
| 1.2.1 Nehmotný majetek..... | 19 |
| 1.2.2 Hmotný majetek | 20 |
| 2 ÚČETNÍ ODPISY | 21 |
| 2.1 Význam a funkce odpisů | 21 |
| 2.1.1 Funkce odpisů..... | 21 |
| 2.2 Oceňování dlouhodobého majetku | 22 |
| 2.3 Subjekty způsobilé odpisovat majetek | 23 |
| 2.4 Metody odpisování dlouhodobého majetku | 25 |
| 2.4.1 Rovnoměrné (lineární) odpisy | 27 |
| 2.4.2 Zrychlené (degresivní) odpisy | 28 |
| 2.4.3 Zpomalené (progresivní) odpisy..... | 29 |
| 2.4.4 Odpisy v závislosti na výkonu..... | 31 |
| 2.4.5 Odpisy podléhající zákonným předpisům | 32 |
| 2.5 Účtování o účetních odpisech..... | 34 |
| 2.5.1 Vyřazení dlouhodobého majetku z evidence..... | 35 |
| 3. DAŇOVÉ ODPISY | 36 |
| 3.1 Oceňování hmotného majetku | 36 |
| 3.1.1 Vstupní cena majetku ve spoluvlastnictví | 37 |
| 3.1.2 Osobní automobily kategorie M _I | 38 |
| 3.1.3 Ocenění hmotného majetku, na jehož pořízení byla poskytnuta dotace..... | 38 |
| 3.2 Subjekty způsobilé odpisovat hmotný majetek | 39 |
| 3.3 Zařazení hmotného majetku do odpisových skupin | 41 |
| 3.4 Způsoby odpisování hmotného majetku..... | 42 |
| 3.4.1 Rovnoměrné odpisy | 43 |
| 3.4.2 Zrychlené odpisy | 47 |
| 3.4.3 Použití polovičního odpisu | 50 |
| 3.4.4 Neuplatnění vs. přerušení odpisů..... | 51 |
| 3.4.5 Zvláštní způsoby odpisování | 51 |
| 3.5 Odpisování nehmotného majetku | 53 |
| 3.5.1 Stanovení odpisů nehmotného majetku..... | 53 |
| 3.5.2 Technické zhodnocení nehmotného majetku | 54 |
| 3.6 Úprava výsledku hospodaření | 54 |
| 3.7 Vyřazení majetku a jeho vliv na základ daně | 55 |

| | |
|------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| 3.7.1 Vyřazení majetku v důsledku prodeje | 55 |
| 3.7.2 Vyřazení majetku v důsledku darování | 56 |
| 3.7.3 Vyřazení majetku v důsledku škody nebo manka | 56 |
| 3.7.4 Vyřazení majetku v důsledku likvidace | 57 |
| 3.7.5 Vyřazení majetku v důsledku přeřazení majetku do osobního užívání..... | 57 |
| 4. PRAKTICKÉ PŘÍKLADY ÚČETNÍCH A DAŇOVÝCH ODPISŮ | 58 |
| 4.1 Ukázka dopadu odpisů na výsledek hospodaření..... | 58 |
| 4.2 Realizace daňových odpisů při daňové optimalizaci..... | 63 |
| 4.2.1 Daňové odpisování v případě vysokého základu daně..... | 63 |
| 4.2.2 Daňové odpisování v případě nízkého základu daně..... | 66 |
| ZÁVĚR | 69 |
| SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY | 70 |
| SEZNAM PŘÍLOH | 72 |

SEZNAM ZKRATEK A SYMBOLŮ

| | |
|----------------------|------------------------------------------------------------------------------|
| apod. | a podobně |
| CZ–CC | klasifikace stavebních děl |
| č. | číslo |
| ČSÚ | Český účetní standard |
| DHM | dlouhodobý hmotný majetek |
| DNM | dlouhodobý nehmotný majetek |
| ha | hektar |
| HM | hmotný majetek |
| NM | nehmotný majetek |
| HV | hospodářský výsledek |
| i | úroková míra |
| I | zkratka používaná u metody zrychlených odpisů |
| Kč | Koruna česká |
| m | metr |
| m² | metr čtvereční |
| M₁ | kategorie vozidel; řadí se do ní ta vozidla, která přepraví maximálně 8 osob |
| např. | například |
| NPP | Národní protikrizový plán |
| O | odpis |
| obr. | obrázek |
| odst. | odstavec |
| OZ | Občanský zákoník |
| PC | pořizovací cena |
| R | rovnoměrný odpis |
| ROS | roční odpisová sazba |
| ROS ZVC | roční odpisová sazba při zvýšené vstupní ceně |
| Sb. | Sbírka zákonů |
| SKP | Standardní klasifikace produkce |
| s. r. o. | společnost s ručením omezeným |
| tj. | to je |

| | |
|------------|-------------------------|
| TZ | technické zhodnocení |
| VC | vstupní cena |
| Z | zrychlený odpis |
| ZC | zůstatková cena |
| ZDP | Zákon o dani z příjmů |
| ZÚ | Zákon o účetnictví |
| ZVC | zvýšená vstupní cena |
| ZZC | zvýšená zůstatková cena |
| § | paragraf |
| % | procento |

SEZNAM TABULEK

| | |
|-----------------------------------------------------------------------------------|----|
| Tab. 1 Lineární odpis podle jednotlivých let..... | 28 |
| Tab. 2 Degresivní odpis podle jednotlivých let..... | 29 |
| Tab. 3 Progresivní odpis podle jednotlivých let..... | 30 |
| Tab. 4 Ukázka výkonového odpisu | 32 |
| Tab. 5 Ukázka odpisu se zbytkovou hodnotou..... | 32 |
| Tab. 6 Souvztažnost mezi jednotlivými účty při odpisech majetku | 34 |
| Tab. 7 Souvztažnost mezi jednotlivými účty při vyřazení majetku | 35 |
| Tab. 8 Doba odpisování hmotného majetku podle odpisové skupiny | 41 |
| Tab. 9 Roční odpisová sazba pro hmotný majetek neodpisovaný..... | 43 |
| Tab. 10 Příklad rovnoměrného odpisu | 44 |
| Tab. 11 Příklad rovnoměrného odpisu při provedení technického zhodnocení | 45 |
| Tab. 12 Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v 1. roce odpisování o 20 % | 45 |
| Tab. 13 Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v 1. roce odpisování o 15 % | 46 |
| Tab. 14 Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v 1. roce odpisování o 10 % | 46 |
| Tab. 15 Koeficienty pro zrychlené odpisování hmotného majetku..... | 48 |
| Tab. 16 Příklad zrychleného odpisování | 48 |
| Tab. 17 Příklad zrychleného odpisování při provedení technického zhodnocení | 50 |
| Tab. 18 Vymezení nehmotného majetku odpisovaného rovnoměrně bez přerušení..... | 53 |
| Tab. 19 Dlouhodobý hmotný majetek ve fiktivně vytvořené firmě, s. r. o. | 58 |
| Tab. 20 Zrychlené odpisy napařovacího stroje HOFMANN v Kč..... | 59 |
| Tab. 21 Zrychlené odpisy stolního počítače v Kč | 59 |
| Tab. 22 Rovnoměrné odpisy kancelářského vybavení v Kč | 59 |
| Tab. 23 Rovnoměrné odpisy laboratorního zařízení v Kč..... | 59 |
| Tab. 24 Zrychlené odpisy klimatizačního zařízení..... | 60 |
| Tab. 25 Odpisy kontrolního přístroje v Kč..... | 61 |
| Tab. 26 Účetní a daňové odpisy kartotékové skříně v Kč | 62 |
| Tab. 27 Možné odpisy samovýklopného přívěsu v Kč | 63 |
| Tab. 28 Možné odpisy rozmetadla v Kč..... | 64 |
| Tab. 29 Možné odpisy traktoru v Kč..... | 64 |
| Tab. 30 Rozličnost odpisů v závislosti na době pořízení automobilu | 65 |

| | |
|-------------------------------------------------------|----|
| Tab. 31 Neuplatnění nebo přerušení odpisů v Kč | 67 |
| Tab. 32 Základ daně před odepsáním traktoru v Kč..... | 68 |

SEZNAM OBRÁZKŮ

| | |
|-----------------------------------------------------------------------------------|----|
| Obr. 1 Ukázka lineárního odpisu při koupi čerpadla v hodnotě 800 000 Kč | 27 |
| Obr. 2 Ukázka degresivního odpisu při koupi čerpadla v hodnotě 800 000 Kč..... .. | 29 |
| Obr. 3 Ukázka progresivního odpisu při koupi čerpadla v hodnotě 800 000 Kč | 30 |

ÚVOD

Každý podnikatelský subjekt touží po tom, aby byl ve svém předmětu činnosti úspěšný a především, aby mu jeho obor vynášel maximální zisk. Za vytouženým ziskem se však skrývá jedna z nejvíce nepříjemných záležitostí, a tou je pochopitelně povinnost odvést státu také daň za celoroční úspěšnou práci. Proto je jasné, že každý z těchto daňových poplatníků má zájem na tom, aby i přes vysoký zisk a dobrý hospodářský výsledek mohl do státní pokladny odevzdat minimální sumu. Nechci v žádném případě navádět k daňovým únikům, při kterých hrozí velmi vysoké sankce, v mé práci chci upozornit na možnosti, jak základ daně optimalizovat, a to zcela legálně.

Jednou z takových možností jsou odpisy dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku. Účetní odpisy mají vliv především na výsledek hospodaření a měly by zachycovat skutečnou dobu opotřebení majetku, naproti tomu pomocí odpisů daňových může podnik opravdu „vykouzlit“ minimální základ daně a pro sebe značnou úsporu peněz na nákup dalšího nebo nového majetku. Ovšem podmínkou je právě dobrá orientace v oblastech účetnictví a daní, neboť i při malém „zakopnutí“ může chyba ovlivňovat velikost hospodářského výsledku po celou dobu v odpisování.

Bohužel právě oblast účetnictví, a především pak oblast daňová, relativně často podléhají legislativním změnám, a tak účetním jednotkám i podnikatelům, vedoucím daňovou evidenci nezbyvá nic jiného, než těmto změnám věnovat značnou pozornost, pokud chtějí bezproblémově odpisovat dlouhodobý majetek. Příkladem může být nejen daňová reforma, která platí teprve od roku 2008, ale i další změny v roce 2009, které byl nucen Parlament ČR schválit díky probíhající recesi. Tyto změny jsou obsaženy v dokumentu s názvem Národní protikrizový plán, o kterém se v rámci odpisování majetku ve své práci rovněž zmiňuji. Parlament v něm schválil vedle snížené sazby daně a odvodů pojistného také zrychlení daňových odpisů majetku zařazeného do první a druhé odpisové skupiny. Podmínkou však je pořízení majetku v období od 1. ledna 2009 do 30. června 2010. Chce tak stimulovat poplatníky k tomu, aby využili této „výhodné“ nabídky a možnosti odepsat si z daňového základu co nejvyšší částku.

Ve své diplomové práci s názvem Zachycení odpisů v účetnictví, včetně daňových dopadů jsem si za cíl stanovil vysvětlit pojmy, týkající se odpisování tak, aby i laik měl možnost být zasvěcen do problematiky odpisů a udělat si určitý obrázek o tom, jakým způsobem lze optimalizovat základ daně z příjmů a jak mohou odpisy ovlivňovat výši hospodářského výsledku. Abych tohoto cíle opravdu dosáhl, uvádím ve čtvrté kapitole své práce i několik konkrétních příkladů odpisování.

1 CHARAKTERISTIKA DLOUHODOBÉHO MAJETKU

1.1 Chápání dlouhodobého majetku z účetního hlediska

Z ustanovení § 19 odst. 7 Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví¹ vyplývá, že majetek účetní jednotky se člení na krátkodobý a dlouhodobý. Předmětem odpisování je však pouze dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, tedy ten, jehož doba použitelnosti je delší než jeden rok. Přesnější vymezení dlouhodobého majetku z účetního hlediska umožňují ustanovení § 6 až 8 Vyhlášky č. 500/2002 Sb., které majetek dělí do těchto tří skupin:

- Dlouhodobý nehmotný majetek.
- Dlouhodobý hmotný majetek.
- Dlouhodobý finanční majetek.

1.1.1 Dlouhodobý nehmotný majetek

Do dlouhodobého nehmotného majetku² § 6 Vyhlášky č.500/2002 Sb. řadí:

- a. zřizovací výdaje** – tj. souhrn výdajů, které byly vynaloženy na založení účetní jednotky do okamžiku jejího vzniku, zejména soudní a správní poplatky, výdaje na pracovní cesty, odměny za zprostředkování a poradenské služby a nájemné. Jsou to také výdaje, které nově vzniklá účetní jednotka uhradí jiné osobě³ v souvislosti se svým zařízením. Za zřizovací výdaje se nepovažují výdaje na pořízení dlouhodobého majetku a zásob, reprezentaci nebo výdaje související s přeměnou společnosti nebo družstva,
- b. nehmotné výsledky výzkumu a vývoje** – výsledky úspěšně provedených prací, které nejsou předmětem průmyslových a jiných ocenitelných práv. Na tomto účtu

¹ Dále jen ZÚ.

² Dále jen DNM.

³ Např. mateřské společnosti.

se účtují v případě, že jsou nabyty samostatně,⁴ nebo jsou vytvořeny vlastní činností za účelem obchodování s nimi, resp. opakovaného prodeje,⁵

- c. **software** bez ohledu na to, zda je nebo není předmětem autorských práv, a to v případě, že je nabyt samostatně⁶ nebo je vytvořen vlastní činností za účelem obchodování s ním,⁷
- d. **ocenitelná práva** - především výrobně technické poznatky (know-how), licence, předměty průmyslových práv a jiné výsledky duševní tvořivé činnosti, které jsou předmětem ocenitelných práv, a to jak nabývaných, tak poskytovaných,
- e. **goodwill** – rozumí se kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním podniku nebo jeho části ve smyslu obchodního zákoníku, nabytého zejména koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společnosti, s výjimkou změny právní formy, a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté závazky.

Limit vstupní ceny majetku,⁸ od něhož by byla účetní jednotka automaticky povinna zařazovat nehmotný majetek s dobou použitelnosti delší než jeden rok do dlouhodobého nehmotného majetku, současná legislativní úprava jednoznačně nestanovuje. U některých složek, např. u goodwillu, se ohled na ocenění vůbec nebere. Jinde je zase naopak účetní jednotce povoleno stanovit si výši ocenění ve svém interním předpisu. Ovšem pokud majetek nedosáhne tohoto stanoveného limitu, stává se drobným nehmotným majetkem a vykazuje se jako náklad.

Podle § 6 odst. 9 DNM nejsou především znalecké posudky, průzkumy trhu, plány rozvoje, návrhy propagačních a reklamních akcí, certifikace systému jakosti a software pro řízení technologií nebo pro zařízení, která bez tohoto software nemohou fungovat. Dále podle rozhodnutí účetní jednotky DNM nemusí být technické a energetické audity, lesní hospodářské plány a plány povodí.

⁴ Nejsou součástí nabytého dlouhodobého majetku a jeho ocenění.

⁵ Nejde však o výsledky na zakázku nebo o součást dodávky dlouhodobého majetku.

⁶ Není součástí nabytého hardware a jeho ocenění.

⁷ Nejde však o software na zakázku nebo o součást dodávky hardware.

⁸ Kromě technického zhodnocení.

1.1.2 Dlouhodobý hmotný majetek

Dle § 7 Vyhlášky č. 500/2002 Sb. se za dlouhodobý hmotný majetek⁹ považují:

- a. pozemky, stavby včetně budov, důlní díla a důlní stavby pod povrchem, vodní díla, byty a nebytové prostory, umělecká díla, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty, předměty z drahých kovů a věci nabyté nájemcem z finančního leasingu, a to bez ohledu na jejich ocenění a dobu použitelnosti,
- b. samostatné movité věci, s výjimkou movitých věcí uvedených v písmenu a) a soubory movitých věcí se samostatným technickoekonomickým určením, jejichž doba použitelnosti¹⁰ je delší než jeden rok a ocenění je vyšší než částka stanovená podnikem, povinně však od částky stanovené zákonem o daních z příjmů pro tento majetek,
- c. pěstitelské celky trvalých porostů,¹¹
- d. dospělá zvířata a jejich skupiny,¹²
- e. otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť a dále technická rekultivace, pokud nejsou součástí pořizovací ceny dlouhodobého hmotného majetku,
- f. technické zhodnocení, jehož účtování a odpisování provádí jiná společnost než vlastník majetku, a to od částky stanovené zákonem o daních z příjmů,
- g. oceňovací rozdíl k nabytému majetku, který obsahuje kladný (aktivní) nebo záporný (pasivní) rozdíl mezi oceněním podniku nebo jeho části nabytého zejména koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společnosti, s výjimkou změny právní formy, a souhrnem ocenění jeho jednotlivých složek majetku v účetnictví sníženým o převzaté závazky.

Tak jako u dlouhodobého nehmotného majetku, ani u dlouhodobého hmotného majetku zákon neudává limit vstupní ceny, s výjimkou technického zhodnocení. Rovněž

⁹ Dále jen DHM.

¹⁰ Rozumí se doba, po kterou je majetek využíván pro současnou činnost nebo uchovatelný pro další činnost nebo může sloužit jako podklad nebo součást zdokonalovaných nebo jiných postupů včetně jejich řešení včetně doby ověřování nehmotných výsledků.

¹¹ Tato položka obsahuje ovocné stromy nebo ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25ha v hustotě nejméně 90 stromů nebo 1000 keřů na 1ha, a trvalý porost vinic a chmelnic bez nosných konstrukcí.

¹² Obsahuje dospělá zvířata a jejich skupiny (stáda, hejna) s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou, a to při splnění povinností stanovených zákonem, zejména respektování principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku. O dospělých zvířatech a jejich skupinách nevykázaných v této položce se účtuje jako o zásobách.

se u některých složek nebere ohled na výši ocenění a u jiných má účetní jednotka dovoleno stanovit si výši ocenění ve svém interním předpisu. Pokud majetek nedosáhne tohoto limitu, stává se drobným hmotným majetkem a účetní jednotka o něm účtuje jako o zásobách.

1.1.3 Dlouhodobý finanční majetek

Je pořizován za účelem uložení volných peněžních prostředků se záměrem získat ekonomický prospěch. Dlouhodobý finanční majetek obsahuje cenné papíry a podíly, které budou v držení účetní jednotky déle než jeden rok, jimiž jsou majetkové účasti v osobách rozhodujícím vlivem, v osobách s podstatným vlivem a v případech, kdy má účetní jednotka v jiné účetní jednotce menšinový vliv, půjčky poskytnuté účetní jednotkou osobám ve skupině a ostatní půjčky s dobou splatnosti delší než jeden rok, dluhové cenné papíry držené do splatnosti, soubory movitých a nemovitých věcí pronajímaných jako celek podle § 28 Zákona o daních z příjmů, ostatní dlouhodobý finanční majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek. Účetní odpisování dlouhodobého finančního majetku je podle § 56 odst. 9 Vyhlášky č.500/2002 Sb. zakázáno. Do nákladů podniku tento majetek vstupuje až při prodeji.

1.2 Chápání majetku z daňového hlediska

Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmu¹³ pojímá majetek jinak než účetní hledisko, používá odlišné termíny a existují i jiné podmínky pro zařazení do kategorie odpisovaného majetku. Pojmy DNM a DHM jsou zde nahrazeny pojmy nehmotný majetek a hmotný majetek.¹⁴ ZDP navíc jasně stanovuje cenovou hranici u samostatných movitých věcí a souborů movitých věcí, je daná i minimální doba plodnosti u pěstitelských celků trvalých porostů. Co se pak týká rozsahu kategorií majetku, součástí HM nejsou pozemky, za NM se pak nepovažuje například goodwill.

¹³ Dále jen ZDP.

¹⁴ Dále jen NM a HM.

1.2.1 Nehmotný majetek

Ustanovení § 32a odst. 1 ZDP za NM považuje následující:

- a. zřizovací výdaje,
- b. nehmotné výsledky výzkumu a vývoje,
- c. software,
- d. ocenitelná práva,
- e. jiný majetek vedený v účetnictví jako DNM,

příčemž NM musí splňovat tyto podmínky:

- je nabyt úplatně, vkladem společníka nebo tichého společníka nebo člena družstva, přeměnou, darováním nebo zděděním,
- je vytvořen vlastní činností za účelem obchodování s ním či k jeho opakovanému poskytování,
- vstupní cena je vyšší než 60 000 Kč,
- doba použitelnosti nepřesahuje jeden rok,
- je využíván pro zajištění zdanitelných příjmů.

V ustanovení § 32a odst. 2 ZDP pak vymezuje, co za NM nelze považovat:

- a. goodwill,
- b. povolenku na emise skleníkových plynů,¹⁵
- c. preferenční limit,¹⁶ kterým je především individuální množství mléka, individuální produkční kvóta a individuální limit prémiových práv podle zvláštního právního předpisu.

¹⁵ Zákon č. 695/2004 Sb., o podmínkách obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů a o změně některých zákonů.

¹⁶ Zákon č. 256/2000 Sb., o Státním zemědělském intervenčním fondu a o změně některých dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů a předpisy jej provádějící.

1.2.2 Hmotný majetek

Pojem hmotný majetek upravuje § 26 odst. 2 ZDP a považuje za něj:

- a. samostatné movité věci nebo soubory movitých věcí se samostatným technickoekonomickým určením,¹⁷
- b. budovy, domy, byty a nebytové prostory,
- c. stavby, s výjimkou provozních důlních děl, drobných staveb na pozemcích určených k plnění funkcí lesa, sloužících k zajišťování provozu lesních školek nebo k provozování myslivosti, pokud jejich zastavěná plocha nepřesahuje 30 m² a výšku 5 m, a oplocení k zajišťování lesní výroby a myslivosti, které je drobnou stavbou,
- d. pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky,¹⁸
- e. základní stádo a tažná zvířata,¹⁹ jejichž cena je vyšší než 40 000 Kč,
- f. technické zhodnocení, výdaje na otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, technické rekultivace a výdaje hrazené nájemcem, které tvoří součást ocenění HM pronajatého formou finančního pronájmu s následnou koupí a které v úhrnu se sjednanou kupní cenou ve sjednané smlouvě převyšují částku u movitého majetku 40 000 Kč.

Za hmotný majetek toto ustanovení nepovažuje zásoby.

Za samostatné movité věci se považují výrobní zařízení, jakož i zařízení a předměty sloužící k provozování služeb (výkonů) a účelová zařízení a předměty, která s budovou či stavbou netvoří jeden funkční celek, i když jsou s ní pevně spojeny. Souborem movitých věcí se rozumí dílčí část výrobního či jiného celku.

Podle § 26 odst. 10 se hmotným majetkem stávají věci uvedené do stavu způsobilého obvyklému užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání.

¹⁷ Přičemž podle § 26 odst. 2 písm. a) ZDP musí být vstupní cena vyšší než 40 000 Kč a schopnost provozně technických funkcí musí trvat déle než jeden rok.

¹⁸ Viz bod 1.1.2 písm. c). Ovšem pokud nedosahují minimální plodnosti, nestávají se HM a do nákladů vstupují přímo.

¹⁹ Viz bod 1.1.2 písm. d)

2 ÚČETNÍ ODPISY

2.1 Význam a funkce odpisů

V první řadě bychom si měli uvědomit, proč jsou odpisy pro podnik tak významné. Význam odpisů spočívá v tom, že peněžně zaznamenávají postupné opotřebování majetku, ať už hmotného nebo nehmotného, za určité období. Snižují výši tohoto majetku v aktivech bilance a vytvářejí tak zdroj pro financování obnovy nebo také rozšíření majetku firmy. Účetní odpisy by měly zachycovat skutečnou výši opotřebení majetku v běžných podmínkách užívání.

Majetek se opotřebovává dvěma možnými způsoby:

- a) **fyzicky** – působením práce nebo klimatických jevů,
- b) **morálně** – majetek je sice fyzicky v pořádku, ale existují již výkonnější, rychlejší nebo bohatší na výbavu; platí především u počítačů.

2.1.1 Funkce odpisů

Obecně můžeme hovořit o dvou základních funkcích odpisů, a to je zdrojová funkce a nákladová funkce:

- a) **zdrojová** – postupně se shromažďují prostředky na nákup nového dlouhodobého majetku (peníze za majetek jsme odvedli pouze první rok, ale odpisujeme je nadále, proto si můžeme představit, jako bychom je schovávali do trezoru),
- b) **nákladová** – postupně se přenáší hodnota DM do nákladů a tím také i do cen výkonů podniku (v rozvaze se tak snižuje hodnota stálých aktiv).

2.2 Oceňování dlouhodobého majetku

Dlouhodobý majetek oceňuje účetní jednotka podle způsobu jeho pořízení a také podle druhu majetku tzv. vstupní cenou. Využívají se tři typy cen:

- **pořizovací cena** – při pořízení koupí, dodavatelským způsobem,
- **vlastní náklady** – majetek pořízený vlastní činností, ve vlastní režii,
- **reprodukční pořizovací cena** – majetek nabytý bez úplaty.

V praxi se nejčastěji setkáváme s prvním typem, tedy pořizovací cenou, naopak nejméně využívaným typem je reprodukční pořizovací cena.

Složky pořizovací ceny jsou:

- a) fakturovaná cena dodavatelem,
- b) vedlejší pořizovací náklady, do kterých řadíme:
 - přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku, zejména odměny za poradenské služby a zprostředkování, správní poplatky za poskytnuté záruky a otevření akreditivu, expertízy, patentové rešerše a předprojektové přípravné práce,
 - úroky z úvěru, pokud tak rozhodne účetní jednotka,
 - odvody za dočasné nebo trvalé odnětí zemědělské půdy zemědělské výrobě a poplatky za dočasné nebo trvalé odnětí lesní půdy,
 - průzkumné, geologické a geodetické práce a projektové práce včetně variantních řešení a rozpočtu, zařízení stavenišť, odstranění porostu a příslušné terénní úpravy, dopravné, montáž, clo a umělecká díla tvořící součást stavby,
 - zkoušky před uvedením majetku do stavu způsobilého užívání,
 - zabezpečovací a konzervační práce.

Při pořizování vlastními náklady se cena skládá z:

- přímých nákladů – přímý materiál, přímé mzdy a ostatní přímé náklady,
- nepřímých nákladů – výrobní režie.

Reprodukční pořizovací cena je pak cena stanovená odborným odhadem. Je to cena, za kterou by byl hmotný a nehmotný majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Může to být například majetek nabytý darem nebo přebytek při inventarizaci.

Součástí ocenění DHM, DNM a technického zhodnocení nejsou:

- opravy a údržba – opravou se odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu,²⁰
- náklady nájemce na uvedení najatého majetku do předchozího stavu,
- smluvní pokuty a úroky z prodlení,
- kursové rozdíly,
- nájemné za stavební pozemek, na kterém probíhá výstavba,
- výdaje na zaškolení pracovníků,
- náklady na vybavení pořizovaného DM zásobami,
- náklady na biologickou rekultivaci,
- náklady spojené s přípravou a zabezpečením DM, které vznikly po uvedení pořizovaného DM do užívání.

Ocenění DHM a DNM a technického zhodnocení se sníží o dotaci poskytnutou na pořízení majetku a o dotaci na úhradu úroků zahrnovaných do ocenění majetku.

2.3 Subjekty způsobilé odpisovat majetek

Subjekty, které jsou způsobilé odpisovat majetek, jsou ustanoveny v § 28 ZÚ.

²⁰ Uvedením do provozuschopného stavu se rozumí provedení opravy i s použitím jiných než původních materiálů, dílů, součástí nebo technologií, pokud tím nedojde k technickému zhodnocení. Údržbou se rozumí soustavná činnost, kterou se zpomaluje fyzické opotřebení a předchází poruchám a odstraňují se drobnější závady.

Ne všechny účetní jednotky jsou povinné odpisovat dlouhodobý majetek. Zákon vymezuje i takové účetní jednotky, které jsou za jistých okolností pouze oprávněné majetek odpisovat či dokonce odpisování provádět nemusí.

Mezi jednotky povinné odpisovat řadíme tyto:

- mají vlastnické právo nebo jiné právo k odpisovanému majetku,
- hospodaří s majetkem buď státu, nebo územních samosprávných celků,
- majetek používají na základě smlouvy o výpůjčce²¹ po dobu zajištění závazků převodem práva,²² a také tehdy, kdy se vlastnické právo nabývá na základě projevu vůle jiným způsobem, než převzetím věci, jakož i v dalších případech, které jsou stanoveny zvláštními právními nebo prováděcími předpisy,
- majetek úplatně nebo bezúplatně poskytují jiné osobě k užívání zejména na základě smlouvy o nájmu nebo smlouvy o výpůjčce,
- majetek poskytují jiné osobě k užívání na základě smlouvy o finančním leasingu.²³

Některé účetní jednotky mají právo odpisovat majetek, přestože k němu nemají vlastnická práva. Jedná se především o:

- nájemce, pokud je oprávněn o majetku účtovat a odpisovat jej na základě smlouvy o nájmu podniku nebo jeho části,
- jednotku, která majetek úplatně nebo bezúplatně používá a provede na něm technické zhodnocení na svůj účet.

Subjekty, které majetek odpisovat nemusí:

- bytová družstva, pokud majetek v jejich vlastnictví neslouží k podnikání,

²¹ Viz Zákon č. 40/1964, Občanský zákoník, § 659, dále OZ.

²² § 553 OZ.

²³ Pro účely Zákona o účetnictví se finančním leasingem rozumí poskytnutí majetku za úplatu do užívání, pokud je uživatel oprávněn či povinen v průběhu užívání nebo po jeho ukončení nabýt vlastnické právo k poskytnutému majetku.

- právnické osoby založené za účelem, aby se staly vlastníkem domu s byty v nájmu společníků, členů či zakladatelů, za předpokladu, že majetek neslouží k podnikání.

Při vymezení subjektů, které jsou oprávněné odpisovat majetek, je nutné brát ohled na situace, kdy majetek je:

- a) v podílovém spoluvlastnictví, kdy odpisuje každý ze spoluvlastníků ze svého podílu,
- b) vložen do sdružení bez právní subjektivity, kdy odpisuje vždy jen jeho vlastník, který majetek do sdružení vložil,
- c) ve společném jmění manželů, kdy odpisuje ten z nich, který se souhlasem druhého z manželů má tento majetek vložený ve svém obchodním majetku.

2.4 Metody odpisování dlouhodobého majetku

Účetní odpisy jsou upravovány Zákonem o účetnictví, podle něhož má podnik sám možnost si stanovit odpisový plán, který slouží jako podklad k vyčíslení tzv. oprávek²⁴ odpisovaného majetku v průběhu jeho užívání. Odpisuje se z ocenění postupně v průběhu používání majetku. Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru. Odpisy upravuje též Vyhláška č. 500/2002 Sb., pro podnikatele účtující v soustavě podvojného účetnictví. Vzhledem k tomu, že průběh používání majetku může být vyjádřen i jinak než ve vazbě na čas, např. na výkony, vycházíme při odpisování z následujících účetních metod:

- a) **časové odpisy** – vycházejí z doby použitelnosti majetku; v rámci této metody pak rozlišujeme odpisy:
 - rovnoměrné (lineární), kdy každý rok se do nákladů zahrne stejná výše odpisů,
 - zrychlené (degresivní), které umožňují odepsat majetek rychleji než při užití rovnoměrných odpisů,

²⁴ Oprávkami se rozumí souhrn odpisů za dobu používání.

- zpomalené (progresivní), kdy výše odpisů v čase roste; metoda je používaná velmi sporadicky.
- b) výkonové odpisy** – vychází z výkonů, které lze při užívání majetku vyrobit či provést.
- c) komponentní odpisy**²⁵ - touto metodou účetní jednotka může odpisovat stavby, byty, nebytové prostory, samostatně movité věci a soubory movitých věcí,
- d) odpisy se zbytkovou hodnotou**²⁶ - účetní jednotka může aktualizovat odpisový plán dle aktuálních předpokladů za účelem věrného a poctivého zobrazení stavu majetku, aniž by musela předpokládat nulovou hodnotu při vyřazení.

ZÚ vylučuje z odpisování tento majetek:

- umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné movité věci, které jsou stanoveny zvláštními právními předpisy,
- nedokončený DNM a DHM a technické zhodnocení, pokud není uvedeno do stavu způsobilého k užívání,
- finanční majetek,
- zásoby,
- najatý či obdobně užívaný DNM nebo DHM,
- pohledávky.

²⁵ Blíže upravuje Vyhláška č. 469/2008 Sb., kterou se mění Vyhláška č. 500/2002 Sb. Tato metoda byla do Vyhlášky přidána § 56a. Upravuje pojem komponenta, kterým se rozumí určená část majetku, u které je výše ocenění významná v poměru výše ocenění celého majetku a její doba použitelnosti se významně liší od použitelnosti celého majetku. Tuto část majetku pak lze samostatně odpisovat jako komponentu. Při výměně komponenty se ocenění majetku snižuje o ocenění vyřazované komponenty a zvyšuje o ocenění nové komponenty. Tato metoda byla do Vyhlášky zapracována z důvodu povinnosti vykazovat věrný a poctivý obraz účetnictví a finanční situace účetní jednotky, avšak poprvé může být použita až 1. 1. 2010.

²⁶ Pojem vzniklý novelou Vyhlášky č. 500/2002 Sb., § 56 odst. 3. Předpokládanou zbytkovou hodnotou je účetní jednotkou odhadovaná částka, kterou může pravděpodobně získat v okamžiku předpokládaného vyřazení, např. při prodeji. Zbytkovou hodnotu použijí účetní jednotky při aktualizaci odpisového plánu již v účetním období započatém 1. 1. 2009 a později.

2.4.1 Rovnoměrné (lineární) odpisy

Hlavní výhody lineárních odpisů spočívají v jejich jednoduchosti a zároveň administrativní nenáročnosti, i proto je jejich použití velmi oblíbené. Princip tohoto typu odpisů spočívá v tom, že se výše ročních odpisů nemění.

Lineární odpisy se vypočítají vzorcem:

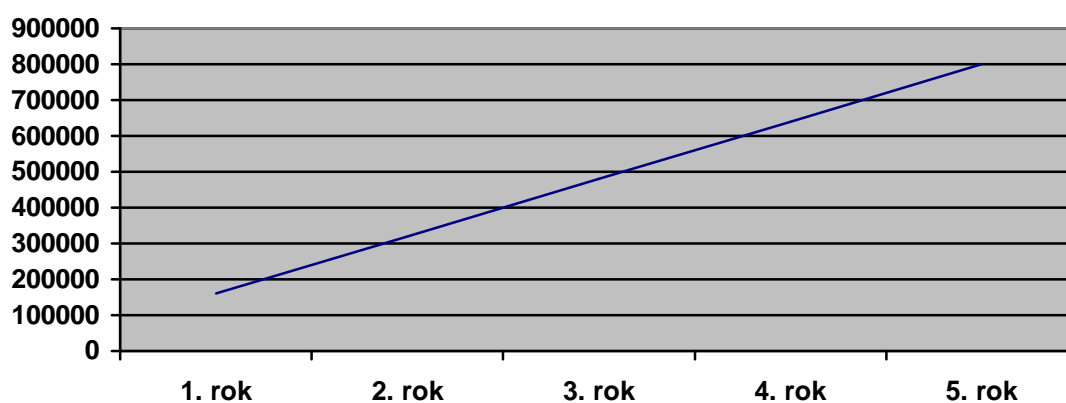
$$O = VC/t$$

O.....odpis

VC..... vstupní cena

t.....počet let odpisování

V praxi může pak použití lineárního odpisu vypadat následovně:



Zdroj: vlastní zpracování

Obr. 1 Ukázka lineárního odpisu při koupi čerpadla v hodnotě 800 000 Kč

Tab. 1 Lineární odpis podle jednotlivých let v Kč

| Rok | Roční odpis | Oprávky | ZC na konci roku |
|------------|--------------------|----------------|-------------------------|
| 1 | 160 000 | 160 000 | 640 000 |
| 2 | 160 000 | 320 000 | 480 000 |
| 3 | 160 000 | 480 000 | 320 000 |
| 4 | 160 000 | 640 000 | 160 000 |
| 5 | 160 000 | 800 000 | 0 |

Zdroj: vlastní zpracování

2.4.2 Zrychlené (degresivní) odpisy

Pro metodu degresivních odpisů platí zásada, že odpis předcházejícího roku je vyšší, než v roce následujícím. Výhoda této metody spočívá v rychlejší akumulaci finančních prostředků a v rychlejší obnově a modernizaci techniky.

Vzorec pro vypočítání zrychlených odpisů:

$$O = 2VC(t+1-i)/t(t+1)$$

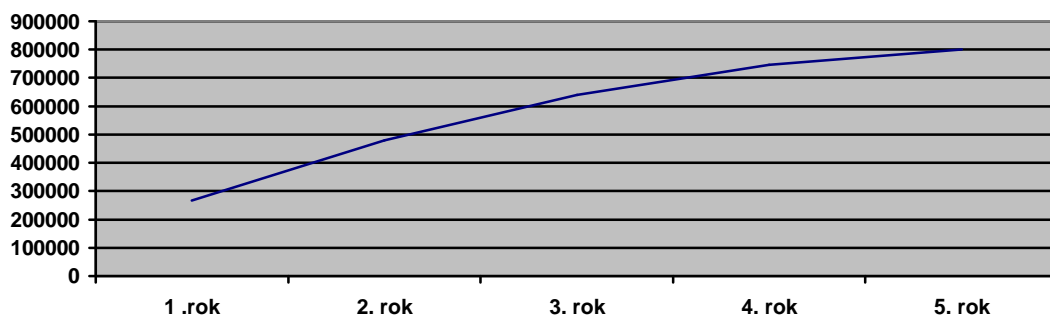
O.....odpis

VC.....vstupní cena

t.....počet let odpisování

i.....právě odpisovaný rok

V praxi opět budeme vycházet z předchozího příkladu, tzn., že se koupilo čerpadlo se vstupní cenou 800 000 Kč.



Zdroj: vlastní zpracování

Obr. 2 Ukázka degresivního odpisu při koupi čerpadla v hodnotě 800 000 Kč

Tab. 2 Degresivní odpis podle jednotlivých let v Kč

| Rok | Roční odpis | Oprávkový fond | ZC na konci roku |
|-----|-------------|----------------|------------------|
| 1 | 266 667 | 266 667 | 533 333 |
| 2 | 213 334 | 480 001 | 319 999 |
| 3 | 160 000 | 640 001 | 159 999 |
| 4 | 106 667 | 746 668 | 53 332 |
| 5 | 53 334 | 800 000 | 0 |

Zdroj: vlastní zpracování

2.4.3 Zpomalené (progresivní) odpisy

Některé podniky mají potřebu v prvních letech spíše snižovat náklady a později naopak snižovat zisk, a proto zvolí metodu progresivního odpisování.

Zpomalené odpisy se počítají podle následujícího vzorce:

$$O = 2VC[(t+1)-(t+1-i)]/t(t+1)$$

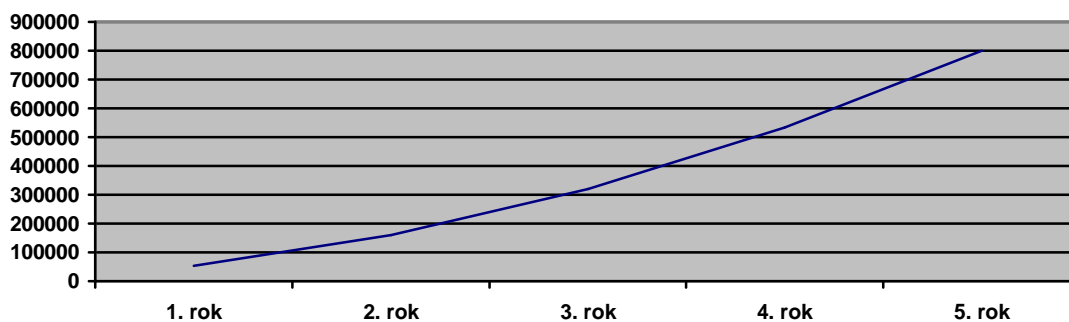
O.....odpis

VC.....vstupní cena

t.....počet let odpisování

i.....právě odpisovaný rok

Pro znázornění zůstaneme u koupi čerpadla za pořizovací cenu 800 000 Kč.



Zdroj: vlastní zpracování

Obr. 3 Ukázka progresivního odpisu při koupi čerpadla v hodnotě 800 000 Kč

Tab. 3 Progresivní odpis podle jednotlivých let v Kč

| Rok | Roční odpis | Oprávky | ZC na konci roku |
|-----|-------------|---------|------------------|
| 1 | 53 334 | 53 334 | 746 666 |
| 2 | 106 667 | 160 001 | 639 999 |
| 3 | 160 000 | 320 001 | 479 999 |
| 4 | 213 334 | 533 335 | 266 665 |
| 5 | 266 667 | 800 000 | 0 |

Zdroj: vlastní zpracování

2.4.4 Odpisy v závislosti na výkonu

Výkonové odpisování se používá především u takového majetku, kde je míra opotřebení závislá na míře skutečného využití majetku. Odpisy v jednotlivých letech se zjišťují pomocí odpisové sazby na jednotku výkonu v závislosti na skutečném počtu např. ujetých kilometrů, a tak se v každém roce mohou lišit.

Odpisovou sazbu zjistíme pomocí vzorce:

$$OS = VC/\Sigma V$$

OS.....odpisová sazba

VC.....vstupní cena

ΣVcelkový předpokládaný rozsah výkonu

Roční odpis se pak vypočítá:

$$O = OS \cdot V$$

O.....odpis

OS.....odpisová sazba

V.....skutečný výkon za rok

Vycházejme z příkladu, že byl zakoupen automobil za cenu 400 000 Kč, jehož opotřebení se odhaduje na pět let a předpokládaný výkon je 250 000 najetých kilometrů.

Tab. 4 Ukázka výkonového odpisu

| Rok | Skutečný výkon v km | Odpisová sazba | Roční odpis v Kč |
|------------|--------------------------------|-----------------------|-----------------------------|
| 1 | 80 000 | 1,6 Kč/km | 128 000 |
| 2 | 60 000 | 1,6 Kč/km | 96 000 |
| 3 | 40 000 | 1,6 Kč/km | 64 000 |
| 4 | 35 000 | 1,6 Kč/km | 56 000 |
| 5 | 35 000 | 1,6 Kč/km | 56 000 |

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 5 Ukázka odpisu se zbytkovou hodnotou

| Inv. č. | Druh majetku | PC v Kč | Doba používání v měsících | Měsíční odpis po dobu 2 let v Kč | Zůstatková cena po 2 letech v Kč [sl. 3 – (sl. 5 x 24 měs.)] | Předpoklá- daná zbytková hodnota (odhad) v Kč | Měsíční odpis od 3. roku v Kč [sl. 3 – sl. 7 – (sl. 5 x 25 měs.)/ (sl. 4 – 24 měs.)] |
|--------------------|-------------------------|----------------|------------------------------------------|-----------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
| 001 | Osobní auto | 800 000 | 40 | 20 000 | 320 000 | 90 000 | 14 375 |
| 002 | Počítač | 44 000 | 25 | 1 760 | 1 760 | 500 (nevýznamná) | 1 760 |
| 003 | Budova | 1 800 000 | 360 | 5 000 | 1 680 000 | 600 000 | 3 214 |

Zdroj: Účetnictví v praxi

2.4.5 Odpisy podléhající zákonným předpisům

Ne vždy je možné, aby si účetní jednotka sama stanovila odpisový plán a sama uvažila předpokládanou dobu opotřebení. Jsou případy, kdy účetní odpisy stanovuje přímo zákon, jedná se především o dobu a metodu odpisování, a těmito se musí účetní jednotka řídit.

- a) **Zřizovací výdaje** – odpisují se nejvýše po dobu pěti let;²⁷ je stanovena nejvyšší doba odpisování, avšak účetní jednotka může zvolit i dobu kratší.
- b) **Goodwill** – kladný nebo záporný se odpisuje rovnoměrně šedesát měsíců od nabytí podniku nebo jeho části nebo od rozhodného dne přeměny do nákladů/výnosů; zde je naopak stanovena jak metoda, tak i doba pro odpisování.²⁸
- c) **Oceňovací rozdíl k nabytému majetku** – aktivní nebo pasivní oceňovací rozdíl k nabytému majetku se odpisuje rovnoměrně sto osmdesát měsíců od nabytí podniku nebo jeho části nebo od rozhodného dne přeměny do nákladů/výnosů; i zde je stejně jako u goodwillu stanovena metoda i doba odpisování.²⁹
- d) **Dospělá zvířata a jejich skupiny** – odpisy se vyjádří podílem pořizovací ceny snížené o předpokládanou tržbu při brakaci³⁰ (čítatel) a předpokládaného počtu let v chovu základního stáda (jmenovatel). Tažná zvířata, dostihová a plemenní koně se odpisují individuálně, ostatní zvířata základního stáda lze odpisovat skupinově.³¹
- e) **Ložiska nevyhrazeného nerostu** – odpisují se sazbou na jednotku těženého množství (Kč/t, Kč/m³) na základě skutečné těžby. Odpisová sazba na jednotku těženého množství je podílem pořizovací ceny ložiska na jednotlivém pozemku a zásob nevyhrazeného nerostu (t, m³), které jsou prokázány geologickým průzkumem na tomto pozemku.³²

²⁷ Viz Vyhláška 500/2002 Sb., § 6 odst. 3.

²⁸ Tamtéž.

²⁹ Viz Vyhláška 500/2002 Sb., § 7 odst. 10.

³⁰ Brakací se rozumí vyřazení zvířete z chovu při obnově stáda nebo hejna.

³¹ Viz České účetní standardy pro podnikatele, č. 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek

³² Viz Vyhláška 500/2002 Sb., § 56 odst. 3.

2.5 Účtování o účetních odpisech

O účetních odpisech je účtováno nepřímo ve prospěch účtu účtové skupiny 07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku a účtové skupiny 08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku a na vrub nákladového účtu 551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku. Do účetnictví se zaúčtují pouze účetní odpisy.³³ Jak už bylo uvedeno dříve, dlouhodobý majetek se odpisuje podle odpisového plánu stanoveného účetní jednotkou. Každý odpis se stává součástí nákladů firmy a zvyšuje oprávky. Nutno podotknout, že účtování o odpisech se provádí podle Českého účetního standardu pro podnikatele č. 013. V následující tabulce shrnuji, jak vypadá souvztažnost mezi jednotlivými účty.

Tab. 6 Souvztažnost mezi jednotlivými účty při odpisech majetku

| Ve prospěch účtu | Popis operace | Na vrub účtu |
|-------------------------|--------------------------------------|---------------------|
| 07 | Odpisy DNM | 55 |
| 08 | Odpisy DHM | 55 |
| 64 | Odpisy záporného goodwillu | 07 |
| 09 | Odpisy kladného oceňovacího rozdílu | 55 |
| 64 | Odpisy záporného oceňovacího rozdílu | 09 |

Zdroj: ČSÚ pro podnikatele č. 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek

³³ O daňových odpisech je vedená daňová evidence a tyto slouží pouze pro zjištění základu daně z příjmů.

2.5.1 Vyřazení dlouhodobého majetku z evidence

Předtím, než se majetek vyřadí z evidence, musí být zcela odepsán. Pokud tomu tak není, je nutné před vyřazením provést tzv. dodatečný odpis ve výši zůstatkové ceny. Vyřazení se uskutečňuje především prodejem, likvidací, darováním nebo převodem v důsledku škody nebo manka, stručný přehled ukazuje následující tabulka:

Tab. 7 Souvztažnost mezi jednotlivými účty při vyřazení majetku

| Ve prospěch účtu | Popis operace | Na vrub účtu |
|-------------------------|--------------------------------------------------|---------------------|
| 07, 08 | Prodej, bezúplatný převod, manko, škoda | 54 |
| 07, 08 | Likvidace | 55 |
| 07, 08 | Vklad do jiné obchodní společnosti nebo družstva | 36 |
| 07, 08 | Delimitace, restituce majetku státního podniku | 41 |
| 07, 08 | Převod z podnikání do osobního užívání | 49 |

Zdroj: ČSÚ pro podnikatele č. 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek

Vyřazení dlouhodobého majetku neodpisovaného se účtuje na vrub těch účtů, které jsou uvedeny v tabulce 6, ale ve prospěch účtu 03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný. Stejně se postupuje i v případě nedokončeného DM, ovšem ve prospěch účtu 04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek.

3. DAŇOVÉ ODPISY

Daňové odpisy mají značný vliv na výši příjmů státního rozpočtu z daně z příjmů. Čistě teoreticky by proto měl mít stát zájem na tom, aby odpisy byly co nejnižší a nejpomalejší. Z tohoto důvodu jsou také stanoveny maximální výše daňových odpisů, které jsou pak blíže vymezeny v kapitole 3.3 o zařazování majetku do odpisových skupin. Na druhou stranu pokud ovšem stát umožní podnikatelům, aby svůj majetek odpisovali rychle, stimuluje je tím k rychlejší obměně strojního vybavení a k zavádění moderních technologií, čímž se umožní rozvoj nejen samotného podniku, ale i celého hospodářství. Výše daňových odpisů nemá nic společného s výši účetních odpisů, taktéž daňová doba životnosti naprosto nesouvisí se skutečnou dobou životnosti majetku u daného vlastníka.

3.1 Oceňování hmotného majetku

Samozřejmě i u daňových odpisů je nutné vymezit, co se rozumí pod pojmem *vstupní cena*. Tento pojem upravuje § 29 ZDP, který říká, že vstupní cenou hmotného majetku se rozumí:

- pořizovací cena – úplatně nabytý HM,³⁴
- vlastní náklady – HM pořízený nebo vyrobený ve vlastní režii,³⁵
- hodnota nesplacené pohledávky – HM movitý, který zůstává ve vlastnictví věřitele,
- reprodukční pořizovací cena – HM pořízený v ostatních případech,³⁶
- cena stanovená pro účely daně dědické a darovací³⁷ - HM nabytý děděním nebo darem.

³⁴ Majetek však musí být nabyt úplatně v době kratší než jeden rok před vložením do obchodního majetku.

³⁵ Týká se pouze nemovitého majetku, který je pořízen nebo vyroben ve vlastní režii v době kratší než pět let před vložením do obchodního majetku. Ocenění vlastními náklady se zvýší o náklady prokazatelně vynaložené na opravy a technické zhodnocení technického majetku.

³⁶ Ostatními případy se rozumí pořízení movitého majetku úplatně více než jeden rok před vložením do obchodního majetku, pořízení nemovitého majetku nebo jeho výroba ve vlastní režii v době delší než pět let před vložením do obchodního majetku, reprodukční pořizovací cena se použije i tehdy, je-li doba od nabytí zděděním nebo darem delší než pět let.

³⁷ Cena je stanovená podle zvláštního právního předpisu o oceňování majetku ke dni nabytí, více viz Zákon 151/1997 Sb., o oceňování majetku; novelizace 1. 1. 2009.

Součástí vstupní ceny je technické zhodnocení, které bylo provedeno po uvedení věci do stavu obvyklému užívání, nejpozději však v prvním roce odpisování. Neplatí to však pro veškeré technické zhodnocení. Výjimkou jsou ta zhodnocení, která se provedla na nemovité kulturní památce a na HM, jenž je z odepisování vyloučen.

Pro účely ZDP by bylo vhodné také vymezit pojmy **zůstatková cena, zvýšená vstupní (zůstatková) cena, změněná vstupní (zůstatková) cena:**

1. **Zůstatkovou cenou** se rozumí rozdíl mezi vstupní cenou HM a celkovou výši odpisů a to i v případě, že do daňově uznatelných výdajů byla poplatníkem zahrnuta pouze poměrná část odpisů,³⁸ nebo byly uplatňovány tzv. paušální výdaje.
2. Díky technickému zhodnocení se zvyšuje jak vstupní cena, tak i zůstatková cena (ta je citelná především u majetku odpisovaného zrychlenými odpisy), potom hovoříme o **zvýšené vstupní nebo zvýšené zůstatkové ceně**. Technické zhodnocení však tuto cenu zvyšuje pouze v tom zdaňovacím období, kdy bylo technické zhodnocení dokončeno a uvedeno do stavu způsobilého obvyklému užívání.
3. Pokud u již odpisovaného majetku dochází ke změně vstupní nebo zůstatkové ceny z jiného důvodu, než je jeho technické zhodnocení, hovoříme o změněné vstupní nebo změněné zůstatkové ceně. Odpis je pak stanoven z této změněné ceny, ale je zachována platná roční odpisová sazba nebo platný koeficient.³⁹

3.1.1 Vstupní cena majetku ve spoluvlastnictví

V tomto případě je pak vstupní cenou výše hodnoty podílu spoluvlastníka. Hodnota technického zhodnocení se u jednotlivých spoluvlastníků určí podle jejich spoluvlastnického podílu. Pokud se jedná o samostatné movité věci, je pro posouzení toho,

³⁸ Krácení odpisů je povinné tehdy, když je HM používán pro podnikatelské i soukromé účely.

³⁹ Závisí na druhu použitého odpisu (rovnoměrný, zrychlený), více pak v kapitole Metody odpisování HM.

zda dosáhl majetek vstupní ceny vyšší než 40 000 Kč, rozhodující nikoliv vstupní cena jednotlivého spoluvlastnického podílu, ale vstupní cena, která se rovná součtu hodnot spoluvlastnických podílů u jednotlivých spoluvlastníků.⁴⁰

3.1.2 Osobní automobily kategorie M₁

Pro účely daně z příjmů byla od roku 2004 zavedena tzv. maximální vstupní cena, jejíž hranice byla tvořena částkou max. 900 000 Kč. Od 1. 1. 2005 byla tato vstupní cena zvýšená na 1 500 000 Kč, a od roku 2008 je tato maximální vstupní cena zrušena. Avšak u osobních automobilů, které byly zaevidovány jako HM do konce roku 2007, se odpisuje maximálně ze vstupní ceny 1 500 000 Kč, a to až do jeho vyřazení z majetku. Na podnikatele mají tyto změny v zákoně především negativní dopady. Další negativní změnou s účinností od 1. 1. 2009 je zrušení odpisové skupiny 1a, se automobily (nejen osobní, ale všechny) nově odpisují podle skupiny 2, tím pádem se jejich odpisy prodlužují ze čtyř na pět let i u automobilů, které se pořídily před rokem 2008 a ještě nejsou zcela odepsány.

3.1.3 Ocenění hmotného majetku, na jehož pořízení byla poskytnuta dotace

V těchto případech se vstupní cena snižuje o poskytnuté dotace ze státního rozpočtu, z rozpočtů obcí a krajů, státních fondů, o poskytnuté prostředky přidělené podle zvláštního právního předpisu,⁴¹ poskytnuté granty Evropských společenství, poskytnuté dotace, příspěvky a podpory z veřejných rozpočtů a jiných peněžních fondů cizího státu,⁴² poskytnuté na jeho pořízení nebo jeho technické zhodnocení. Stejně se postupuje i u HM, který byl vytvořen vlastní činností, a na který byly taktéž poskytnuty dotace.

⁴⁰ Podle § 137 odst. 1 Občanského zákoníku podíl vyjadřuje míru, jakou se jednotliví spoluvlastníci podílejí na právech a povinnostech, které vyplývají ze spoluvlastnictví ke společné věci.

⁴¹ Zákon č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů

⁴² Výjimku však tvoří ty peněžní fondy, které jsou spravované podnikatelskými subjekty se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí.

3.2 Subjekty způsobilé odpisovat hmotný majetek

Obecná zásada říká, že hmotný majetek odpisuje poplatník, který má k tomuto majetku vlastnické právo. Nicméně praxe není tak snadná, jak by z této zásady mohlo vyplývat. Těmito subjekty se více zabývá § 28 ZDP, podle kterého bychom mohli tyto subjekty rozdělit do těchto skupin:

- **vlastník** – sem můžeme zařadit osoby, které mají k hmotnému majetku vlastnické právo, organizační složku státu příslušnou hospodařit s majetkem státu, státní podniky, národní podniky, státní organizace příslušné hospodařit s majetkem státu. Odst. 1 § 28 ZDP považuje za vlastníka také nástupnickou společnost nebo družstvo zanikající nebo rozdělované společnosti nebo družstva při přeměnách podle zvláštního zákona,⁴³
- **spoluvlastník** – odpisuje každý spoluvlastník ze svého podílu,⁴⁴
- **nájemce** – pokud provede technické zhodnocení pronajatého majetku na své náklady a provedení je na základě písemné smlouvy, odpisuje toto technické zhodnocení, ovšem vstupní cena nesmí být u vlastníka zvýšena o tyto výdaje,
- **ostatní** – např. technickou rekultivaci, provedenou jinou osobou než je vlastník pozemku, odpisuje poplatník, který je k této technické rekultivaci zavázán. Jiným příkladem může být HM, jako jsou stavby nebo pěstitelské porosty,⁴⁵ který je dokončen na cizím pozemku a jeho hodnota není součástí ocenění majetku vlastníka, odpisuje poplatník, u něhož je tento hmotný majetek evidován.

Subjekty, které pokračují v odpisování⁴⁶

Subjekty, které pokračují v odpisování, musí zachovat způsob odpisování, které započal původní vlastník. Patří sem zejména tyto:

- právní nástupce poplatníka nebo nástupnická společnost nebo družstvo,

⁴³ Více viz Zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev.

⁴⁴ Viz sub. 3.1.1.

⁴⁵ Viz § 26 odst. 2, písm. c) a d).

⁴⁶ Stanovení vyplývající z § 30 odst. 10 ZDP.

- obchodní společnost nebo družstvo u HM nabytého vkladem společníka nebo člena družstva,⁴⁷ vkladem obce⁴⁸ a nabytého přeměnou,
- poplatník u HM nabytého vkladem tichého společníka,⁴⁹
- tichý společník HM, který byl nabyt vrácením jeho vkladu, pokud však nabyt i vlastnická práva k tomuto majetku,
- poplatník u HM, který nabyt bezúplatně převodem podle zvláštních předpisů⁵⁰ nebo bezúplatným převodem v důsledku delimitace státních organizací,⁵¹
- poplatník, který vyřadil HM ze svého obchodního majetku a následně jej do něj opět zařadil, stejný postup platí i v případě přerušení pronájmu,
- postupník při postoupení smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci,⁵²
- poplatník, který nabyt právo k užívání hmotného movitého majetku smlouvou o výpůjčce,⁵³ a to po dobu zajištění závazků převodem práva k tomuto majetku,
- dlužník, který nabyt do vlastnictví HM na základě smlouvy o výpůjčce,⁵⁴ nebo poplatník, pokud k tomuto majetku nabyt vlastnická práva vrácením půjčené věci,
- jeden z manželů, který má v obchodním majetku HM, který již byl v obchodním majetku a byl odpisován jedním z manželů, s výjimkou majetku nabytého koupí druhého z manželů,
- poplatník, který odpisoval HM před ukončením činnosti,
- účastník sdružení bez právní subjektivity u majetku určeného podle druhu,⁵⁵
- poplatník, který k hmotnému movitému majetku nabyt znovu vlastnická práva splněním závazku, který byl zajištěn převodem práva,⁵⁶

⁴⁷ Bydliště nebo sídlo se nachází na území České republiky. Tento vklad byl navíc zahrnut do obchodního majetku fyzické osoby nebo do majetku právnické osoby.

⁴⁸ Za předpokladu, že tento majetek byl ve vlastnictví obce a byl zahrnut v jejím majetku.

⁴⁹ Tichý společník má opět bydliště nebo sídlo na území ČR. Společně s vkladem převedl i vlastnická práva k tomuto majetku, pokud měl tichý společník tento majetek zahrnut ve svém obchodním majetku před uskutečněním vkladu.

⁵⁰ Podle Zákona č. 92/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Zákon ČNR č. 172/1991 Sb., o přechodu některých věcí z majetku ČR do vlastnictví obcí, ve znění pozdějších předpisů.

⁵¹ Zákon č. 111/1990 Sb., o státním podniku. Zákon ČNR č. 9/1993 Sb., o Českých drahách, ve znění pozdějších předpisů.

⁵² Postupník však musí dodržet celkovou smlouvenou výši nájemného, kupní cenu a nesmí dojít ke zkrácení původně stanovené doby pronájmu. Je-li postoupena najatá věc za nižší cenu, než byla vstupní cena evidovaná u postupitele, lze odpisy uplatnit maximálně do výše ceny hrazené postupníkem.

⁵³ Dle § 659 Občanského zákoníku.

⁵⁴ Dle § 657 Občanského zákoníku.

⁵⁵ Dle § 833 Občanského zákoníku, ve znění Zákona č. 509/1991 Sb.

- poplatník u HM vráceného při ukončení nájmu,
- poplatník při rozpuštění sdružení bez právní subjektivity nebo při ukončení činnosti ve sdružení bez právní subjektivity u majetku určeného podle druhu, který jím byl do tohoto sdružení vnesen.

3.3 Zařazení hmotného majetku do odpisových skupin

K tomu, abychom mohli hmotný majetek začít odpisovat, je nutné jej zařadit do příslušné odpisové skupiny. Odpisovými skupinami se zabývá příloha č. 1 ZDP. Doba odpisování pro jednotlivé skupiny činí minimálně:

Tab. 8 Doba odpisování hmotné majetku podle odpisové skupiny

| Odpisová skupina | Doba odpisování | Doba odpisování pro HM nabytý od 1. 1. 2009 do 30. 6. 2010 ⁵⁷ |
|------------------|-----------------|--------------------------------------------------------------------------|
| 1 | 3 roky | 12 měsíců |
| 2 | 5 let | 2 roky |
| 3 | 10 let | x |
| 4 | 20 let | x |
| 5 | 30 let | x |
| 6 | 50 let | x |

Zdroj: ZDP § 30

Tato stanovená doba odpisování se však podle § 30 ZDP nevztahuje na HM, u něhož došlo v průběhu odpisování k prodloužení doby odpisování. HM i NM se odpisuje maximálně do výše jeho vstupní ceny, nebo výše jeho zvýšené vstupní ceny; odpisy se zaokrouhlují vždy na celé koruny nahoru, to znamená, že i když bude odpis činit např. 12 685,28 Kč, zaokrouhlíme jej na 12 686 Kč.

⁵⁶ Dle § 553 Občanského zákoníku, ve znění Zákona č. 509/1991 Sb.

⁵⁷ Tato výjimka vznikla na základě schválení Národního protikrizového plánu vlády. Vzhledem k nastalé ekonomické situaci je nutné nějakým způsobem stimulovat poplatníky k pořízení hmotného majetku zařazeného do 1. a 2. odpisové skupiny. Jako „odměna“ se může jevit právě zrychlení odpisu tohoto hmotného majetku.

Stavební dílo (dům, budova, stavba) se pak zařazuje do odpisové skupiny podle jeho hlavního užívání podle zvláštního právního předpisu.⁵⁸ Pokud se budova užívá k několika účelům, rozhoduje pro zařazení do odpisové skupiny převažující podíl užívání na celkové využitelné podlahové ploše. U stavebního díla může dojít k situaci, že se změní hlavní užívání a tím dojde k přeřazení do jiné odpisové skupiny. Tuto změnu zatřídění majetku provede poplatník v tom zdaňovacím období, kdy ke změně došlo. Budovy uvedené do užívání do konce roku 2003 budou navždy ve skupině 5 a to bez ohledu na případnou změnu účelu užívání.

Pokud HM nelze zařadit do žádné odpisové skupiny podle přílohy č. 1 ZDP a je zatříděn podle Klasifikace stavebních děl CZ-CC vydané Českým statistickým úřadem,⁵⁹ zařadíme jej do odpisové skupiny 5, ostatní majetek zatříděný podle Standardní klasifikace produkce zařadíme do odpisové skupiny 2.

3.4 Způsoby odpisování hmotného majetku

Pokud je majetek úspěšně zatříděn do určité odpisové skupiny, následuje další krok, a tím je samotný způsob odpisování. ZDP dovoluje následující způsoby odpisů:

- rovnoměrné odpisy,⁶⁰
- zrychlené odpisy,⁶¹
- zvláštní způsoby pevně stanovené v odst. 4 – 6 § 30 ZDP.

Způsob odpisování si vlastník zvolí sám pro každý nově pořízený hmotný majetek a nelze jej po celou dobu odpisování měnit. ZDP dokonce umožňuje odpisování přerušit, pokud se firma ocitne ve ztrátě (či z jakéhokoliv jiného důvodu, který nemusí být veřejně prezentován) a pokračovat až podle rozhodnutí vedení. Přerušování odpisování je doporučeno jako alternativa proti vzniku daňové ztráty, jejíž uplatnitelnost například z důvodů § 38 na ZPD může být zásadně ohrožena.

⁵⁸ Více viz Zákon 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu, platný od 1. 1. 2007, který nahradil do té doby platný Zákon č. 50/1976 Sb., o územním plánování a stavebním řádu.

⁵⁹ Více viz Sdělení Českého statistického úřadu č. 321/2003 Sb., k zavedení Klasifikace stavebních děl CZ-CC.

⁶⁰ Podle § 31 ZDP.

⁶¹ Podle § 32 ZDP.

3.4.1 Rovnoměrné odpisy

Pravidla pro rovnoměrné odpisování nalezneme, jak je již výše uvedeno, v § 31 ZDP. Odpisy za zdaňovací období jsou stanoveny jako jedna setina součinu vstupní ceny a přiřazené roční odpisové sazby, pro lepší pochopení vyjádříme vzorcem:

$$O = VC \times ROS/100$$

O.....odpis

VC.....vstupní cena

ROS.....roční odpisová sazba pro příslušný rok odpisování

Následující tabulka pak vyjadřuje roční odpisové sazby pro hmotný majetek, který není odpisován podle písmen b) – d) § 31 ZDP:⁶²

Tab. 9 Roční odpisová sazba pro hmotný majetek neodpisovaný

| Odpisová skupina | V prvním roce odpisování | V dalších letech odpisování | Pro zvýšenou vstupní cenu |
|------------------|--------------------------|-----------------------------|---------------------------|
| 1 ⁶³ | 20 | 40 | 33,3 |
| 2 | 11 | 22,25 | 20 |
| 3 | 5,5 | 10,5 | 10 |
| 4 | 2,15 | 5,15 | 5,0 |
| 5 | 1,4 | 3,4 | 3,4 |
| 6 | 1,02 | 2,02 | 2,0 |

Zdroj: ZDP § 31

Pro znázornění zvolím příklad, kdy textilní laboratoř nakoupila v roce 2008 zkušební přístroj inkubátor v hodnotě 100 000 Kč. Tento majetek se podle přílohy č. 1 ZDP zatřídí do 1. odpisové skupiny, odpisovat se bude tedy 3 roky.

⁶² Tzn., že roční odpis není zvýšený v prvním roce odpisování.

⁶³ Podle schváleného Národního protikrizového plánu vlády platí, že HM nabytý v době od 1. 1. 2009 do 30. 6. 2010, který je zařazen do 1. odpisové skupiny, se bude rovnoměrně odpisovat po dobu 12 měsíců. Je to z toho důvodu, aby bylo podporováno pořízení majetku i v počátečním období.

Tab. 10 Příklad rovnoměrného odpisu

| Zdaňovací období | Vstupní cena v Kč | ROS | Odpisy v Kč | Zůstatková cena v Kč |
|-------------------------|--------------------------|------------|--------------------|-----------------------------|
| 2008 | 100 000 | 20 | 20 000 | 80 000 |
| 2009 | 100 000 | 40 | 40 000 | 40 000 |
| 2010 | 100 000 | 40 | 40 000 | 0 |

Zdroj: vlastní zpracování

V případě, že by tento majetek textilní laboratoř pořídila až v roce 2009, podle schváleného Národního protikrizového plánu vlády by byly odpisy provedeny v průběhu dvanácti měsíců jako měsíční, tzn., že by se měsíčně odepsala jedna dvanáctina ze vstupní ceny majetku = 8 334 Kč.

Poslední sloupec tabulky 6 "Pro zvýšenou vstupní cenu" platí pro ty odpisy, na jejichž majetku bylo provedeno technické zhodnocení. Zvýšená vstupní cena se počítá od toho zdaňovacího období, kdy bylo dokončeno technické zhodnocení a uvedeno do stavu způsobilého k užívání. Odpisy jsou pak stanoveny ve výši jedné setiny zvýšené vstupní ceny majetku a roční odpisové sazby pro zvýšenou vstupní cenu. Vzorec vypadá následovně:

$$O = ZVC \times ROS \ ZVC/100$$

O.....odpis

ZVC.....zvýšená vstupní cena

ROS ZVC.....roční odpisová sazba pro zvýšenou vstupní cenu

Zůstaňme u předchozího příkladu, ovšem s tím rozdílem, že na inkubátoru bylo v roce 2009 provedeno technické zhodnocení ve formě připojení klimatizační jednotky v ceně 40 000 Kč.

Tab. 11 Příklad rovnoměrného odpisu při provedení technického zhodnocení

| Zdaňovací období | Vstupní cena v Kč | ROS | Odpisy v Kč | Zůstatková cena v Kč |
|-----------------------------|--------------------------|------------|--------------------|-----------------------------|
| 2008 | 100 000 | 20 | 20 000 | 80 000 |
| Zvýšená vstupní cena | | | | |
| 2009 | 140 000 | 33,3 | 46 620 | 73 380 |
| 2010 | 140 000 | 33,3 | 46 620 | 26 760 |
| 2011 | 140 000 | - | 26 760 | 0 |

Zdroj: vlastní zpracování

Podle ZDP měl být posledním rokem odpisování rok 2010. Ovšem vzhledem k provedení technického zhodnocení se nám prodlouží doba odpisování o jeden rok, kdy v tomto posledním roce se odpis stanoví jako rozdíl mezi ZVC a dosud uplatněnými odpisy.

V následujících tabulkách si ukážeme, že kromě "klasických" rovnoměrných odpisů je možné uplatnit také roční odpisové sazby při zvýšení odpisu o 20 %, 15 % nebo 10 %, avšak tyto lze užít jen pro první tři odpisové skupiny, a i zde existují výjimky, které samozřejmě uvedu.

Tab. 12 Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v 1. roce odpisování o 20 %

| Odpisová skupina | V prvním roce odpisování | V dalších letech odpisování | Pro zvýšenou vstupní cenu |
|-------------------------|---------------------------------|------------------------------------|----------------------------------|
| 1 | 40 | 30 | 33,3 |
| 2 | 31 | 17,25 | 20 |
| 3 | 24,4 | 8,4 | 10 |

Zdroj: ZDP § 31

ROS při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 20 % může použít poplatník s převážně zemědělskou a lesní výrobou, který je prvním vlastníkem stroje pro zemědělství a lesnictví.⁶⁴

Tab. 13 Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v 1. roce odpisování o 15 %

| Odpisová skupina | V prvním roce odpisování | V dalších letech odpisování | Pro zvýšenou vstupní cenu |
|------------------|--------------------------|-----------------------------|---------------------------|
| 1 | 35 | 32,5 | 33,3 |
| 2 | 26 | 18,5 | 20 |
| 3 | 19 | 9 | 10 |

Zdroj: ZDP § 31

ROS při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 15 % může použít poplatník, který je prvním vlastníkem zařízení pro čištění a úpravu vod.

Tab. 14 Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v 1. roce odpisování o 10 %

| Odpisová skupina | V prvním roce odpisování | V dalších letech odpisování | Pro zvýšenou vstupní cenu |
|------------------|--------------------------|-----------------------------|---------------------------|
| 1 | 30 | 35 | 33,3 |
| 2 | 21 | 19,75 | 20 |
| 3 | 15,4 | 9,4 | 10 |

Zdroj: ZDP § 31

ROS při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 10 % může použít ten poplatník, který je prvním vlastníkem HM zařazeného podle ZDP v odpisových skupinách 1 až 3.

Za prvního vlastníka HM movitého se pro účely ZDP považuje poplatník, který si jako první pořídil nový movitý HM, který dosud nebyl užíván k určenému účelu a u předchozího vlastníka byl zbožím. Také se za prvního vlastníka považuje ten poplatník, který tento majetek pořídil nebo vyrobil ve vlastní režii.

⁶⁴ Za takového poplatníka se považuje ten, u něhož příjmy z této činnosti činily v předcházejícím zdaňovacím období více než 50 % celkových příjmů.

Jak už bylo výše zmíněno, existují **výjimky hmotného majetku**, u kterého nelze uplatnit roční odpisovou sazbu při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 20 %, 15 % a 10 %.

Patří mezi ně:

- letadla, pokud nejsou využívána provozovateli letecké dopravy a leteckých prací na základě vydané koncese a provozovateli leteckých škol,
- motocykly a osobní automobily, pokud nejsou využívány provozovateli silniční motorové dopravy a provozovateli taxislužby na základě vydané koncese a provozovateli autoškol, nebo pokud se nejedná o osobní automobily v provedení speciální vozidlo podskupiny sanitní a pohřební podle zvláštního právního předpisu,⁶⁵
- HM označený ve Standardní klasifikaci produkce 29.7 (Přístroje pro domácnost, jinde neuvedené) a 35.12 (Rekreační a sportovní čluny).

3.4.2 Zrychlené odpisy

Zrychlenými odpisy se v ZDP zabývá § 32, který stanovuje odpisy hmotného majetku takto:

- a) v prvním roce odpisování jako podíl vstupní ceny a přiřazeného koeficientu pro zrychlené odpisování platné pro první rok odpisování, vzorec vypadá následovně:

$$O = VC/K_1$$

- b) v dalších letech jako podíl dvojnásobku jeho zůstatkové ceny a rozdílu mezi přiřazeným koeficientem pro zrychlené odpisování a počtem let, po které byl již odpisován, vyjádření vzorcem je následující:

⁶⁵ Viz Vyhláška č. 341/2002 Sb., o schvalování technické způsobilosti a technických podmínkách provozu silničních vozidel na pozemních komunikacích, ve znění pozdějších předpisů.

$$O = 2 \times ZC / (K_n - n)$$

O.....odpis

VC.....vstupní cena majetku

ZC.....zůstatková cena majetku

K₁, K_n.....koeficienty pro zrychlené odpisování pro jednotlivé roky

n.....počet let odpisování

Tab. 15 Koeficienty pro zrychlené odpisování hmotného majetku

| Odpisová skupina | Koeficient pro zrychlené odpisování | | |
|------------------|-------------------------------------|--------------------------------|----------------------------------|
| | V prvním roce odpisování | V dalších letech odpisování | Pro zvýšenou zůstatkovou cenu |
| 1 | 3 | 4 | 3 |
| 2 | 5 | 6 | 5 |
| 3 | 10 | 11 | 10 |
| 4 | 20 | 21 | 20 |
| 5 | 30 | 31 | 30 |
| 6 | 50 | 51 | 50 |

Zdroj: ZDP § 32

Jak by vypadaly odpisy zkušebního přístroje z předchozího příkladu v případě zvolení zrychleného odpisování, nám ukáže následující tabulka:

Tab. 16 Příklad zrychleného odpisování

| Zdaňovací Období | Vstupní cena v Kč | Výpočet odpisů | Odpisy v Kč | Zůstatková cena v Kč |
|---------------------|----------------------|-------------------|----------------|-------------------------|
| 2009 | 100 000 | 100 000/3 | 33 334 | 66 666 |
| 2010 | 100 000 | 2 x 66 666/3 | 44 444 | 22 222 |
| 2011 | 100 000 | 2 x 22 222/2 | 22 222 | 0 |

Zdroj: vlastní zpracování

Stejně jako u rovnoměrných odpisů, i u zrychlených odpisů se může v prvním roce odpisování odpis zvýšit o:

- 20 % vstupní ceny stroje pro zemědělství a lesnictví u poplatníka s převážně zemědělskou a lesní výrobou,
- 15 % vstupní ceny zařízení pro čištění a úpravu vod,
- 10 % vstupní ceny hmotného majetku zatříděného podle ZDP v odpisových skupinách 1 až 3.⁶⁶

I v tabulce 12 můžeme naléznout třetí sloupec, podle jehož koeficientů se řídí odpisy zvýšené o technické zhodnocení hmotného majetku. Odpisy se v tomto případě stanoví následovně:

- a) v roce zvýšení zůstatkové ceny jako podíl dvojnásobku zvýšené zůstatkové ceny majetku a přiřazeného koeficientu zrychleného odpisování platného pro zvýšenou zůstatkovou cenu,

$$O = 2 \times ZZC / K_3$$

- b) v dalších zdaňovacích obdobích jako podíl dvojnásobku zůstatkové ceny majetku a rozdílu mezi přiřazeným koeficientem zrychleného odpisování platným pro zvýšenou zůstatkovou cenu a počtem let, po které byl odpisován ze zvýšené zůstatkové ceny

$$O = 2 \times ZZC / (K_3 - n_z)$$

O.....odpis

ZZC.....zvýšená zůstatková cena

K₃.....koeficient pro zvýšenou zůstatkovou cenu

n_z.....počet let odpisování zvýšenou zůstatkovou cenou

⁶⁶ Stejně jako u rovnoměrných odpisů i zde tvoří výjimku hmotný majetek uvedený v předchozích bodech a také v odst. 5 § 31 ZDP.

Ještě ponechejme technické zhodnocení na zkušebním přístroji v hodnotě 40 000 Kč:

Tab. 17 Příklad zrychleného odpisování při provedení technického zhodnocení

| Zdaňovací období | Vstupní cena v Kč | Výpočet odpisů | Odpisy v Kč | Zůstatková cena v Kč |
|-----------------------------|--------------------------|-----------------------|--------------------|--------------------------------|
| 2009 | 100 000 | $100\,000/3$ | 33 334 | 66 666 |
| Zvýšená vstupní cena | | | | Zvýšená zůstatková cena |
| 2010 | 140 000 | $2 \times 106\,666/3$ | 71 111 | 35 555 |
| 2011 | 140 000 | $2 \times 35\,555/2$ | 35 555 | 0 |

Zdroj: vlastní zpracování

3.4.3 Použití polovičního odpisu

U rovnoměrných nebo zrychlených odpisů se podle § 26 odst. 7 ZDP mohou uplatnit také poloviční odpisy. Ovšem lze je uplatnit pouze v těchto případech:

- a) HM je evidován u poplatníka na počátku příslušného zdaňovacího období, ale v jeho průběhu dojde k následujícím situacím:
- došlo k vyřazení majetku před koncem zdaňovacího období, pokud již nebyla uplatněna polovina ročního odpisu z jiného důvodu,
 - došlo k převodu majetku na jiné PO/FO⁶⁷ podle zvláštních právních předpisů,⁶⁸ který je evidován v majetku poplatníka k datu předcházejícímu dni převodu majetku,
 - došlo k ukončení podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti nebo k ukončení pronájmu,
 - došlo k prohlášení konkurzu – nutno zmodernizovat ve vztahu k insolventnímu řízení

⁶⁷ Právnícká osoba/fyzická osoba.

⁶⁸ Viz Zákon č. 427/1990 Sb., o převodech vlastnictví státu k některým věcem na jiné právnické nebo fyzické osoby, ve znění pozdějších předpisů. Zákon č. 92/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

- došlo k ukončení nájemního vztahu při odpisování technického zhodnocení nájemcem nebo při ukončení výpůjčky movitého HM.

- b) HM je nabyt v průběhu zdaňovacího období a je evidován u poplatníka na konci zdaňovacího období, u něhož poplatník pokračuje v odpisování započatém původním vlastníkem,⁶⁹ nebo HM, k němuž poplatník nabyl vlastnické právo v průběhu zdaňovacího období splněním závazku, který byl zajištěn převodem práva⁷⁰ a má tento majetek evidován na konci zdaňovacího období,
- c) HM je evidován po celé zdaňovací období u poplatníka, avšak v jeho průběhu byl na tento majetek prohlášen konkurz, taktéž zmodernizovat ve vztahu k insolventnímu zákonu.

3.4.4 Neuplatnění nebo přerušení odpisů

Podle § 26 odst. 8 ZDP je možné daňové odpisy v příslušném zdaňovacím období neuplatnit, nebo pouze přerušit. Této možnosti je možné využít v případě vykazování nízkého základu daně, kdy by se poplatník po uplatnění odpisů dostal do daňové ztráty. Podmínku však je, že v době přerušení odpisů poplatník neuplatní výdaje paušální částkou.⁷¹

3.4.5 Zvláštní způsoby odpisování

V § 30 odst. 4 – 8 ZDP najdeme pevně stanovené způsoby odpisování některého druhu majetku, a také vymezení majetku, kterého se tyto odpisy týkají. Roční odpis stanovený jako podíl vstupní ceny a stanovené doby trvání se použije u:

⁶⁹ Viz § 30 odst. 10 písm. a) – e), g) – m) ZDP.

⁷⁰ Viz § 553 Občanského zákoníku, ve znění Zákona č. 509/1991 Sb.

⁷¹ Paušální částky upravuje především § 7 ZDP.

- nových otvírek lomů, pískoven, hlinišť a technické rekultivace, pokud nejsou součástí HM, dočasných staveb⁷² a důlních děl,
- HM, jehož životnost je stanovena v letech obecně závazným předpisem nebo příslušným orgánem na základě zmocnění ve zvláštním zákoně.

$$O = VC/t$$

Roční odpis stanovený jako podíl vstupní ceny a stanovené doby použitelnosti nebo stanoveného počtu vyrobených odlitků nebo výlisků se použije u matric, zápustek, forem, modelů a šablon.⁷³

$$O = VC/t$$

$$O = VC/P$$

Pokud se provede technické zhodnocení na nemovité kulturní památce, je roční odpis stanoven ve výši jedné patnáctiny vstupní ceny.

$$O = VC/15$$

O.....odpis

VC.....vstupní cena majetku

t.....doba použitelnosti, doba trvání

P.....počet vyrobených odlitků nebo výlisků

⁷² Viz Zákon č. 183/2006 Sb., Stavební zákon.

⁷³ Ve Standardní klasifikaci produkce jsou tyto označeny kódem 28.62.50, 29.56.24 29.52.40.

3.5 Odpisování nehmotného majetku

Nehmotným majetkem se v ZDP zabývá § 32a. NM jsem vymezil již v kapitole 1.2.1, v této kapitole proto vyjasním jen subjekty způsobilé odpisovat NM a způsoby odpisování.

Pro NM obecně platí, že kromě vlastníka má právo odpisovat tento majetek také poplatník, který k němu nabyt právo užívání za úplatu. Pro odpisování NM platí obdobná ustanovení jako u HM, pokud není uvedeno v § 32a ZDP jinak.

3.5.1 Stanovení odpisů nehmotného majetku

Pokud má poplatník právo k užívání nehmotného majetku na dobu určitou, je roční odpis stanoven jako podíl vstupní ceny a doby sjednané smlouvou. V ostatních případech je NM odpisován rovnoměrně bez přerušení, viz následující tabulka:

Tab. 18 Vymezení nehmotného majetku odpisovaného rovnoměrně bez přerušení

| Nehmotný majetek | Doba odpisování v měsících |
|------------------------------------|----------------------------|
| Audiovizuální dílo | 18 |
| Software | 36 |
| Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje | 36 |
| Zřizovací výdaje | 60 |
| Ostatní nehmotný majetek | 72 |

Zdroj: ZDP § 32a

Pokud byl NM nabyt vkladem nebo přeměnou,⁷⁴ pokračuje nabyvatel v odpisování tak, jak bylo započato původním vlastníkem, ovšem za podmínky, že vkladatelem, zanikající nebo rozdělovanou obchodní společností nebo družstvem mohly být odpisy u tohoto NM uplatňovány.

⁷⁴ Viz Zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev.

Odpisy jsou stanoveny s přesností na celé měsíce, přičemž s odpisováním se započne v následujícím měsíci po dni, v němž byly splněny podmínky pro odpisování. Pokud se jedná o poplatníka s právem užívání NM na dobu určitou, má tento poplatník možnost stanovit odpisy s přesností na dny. Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

3.5.2 Technické zhodnocení nehmotného majetku

Pokud dojde k technickému zhodnocení u nehmotného majetku, pokračuje poplatník v odpisování tohoto NM ze zvýšené vstupní ceny, která je snížena o již uplatněné odpisy od měsíce následujícího po měsíci, kdy bylo toto technické zhodnocení ukončeno. I tady platí odpisy rovnoměrné bez přerušení po zbývajících dobu odpisování tak, jak je stanoveno v tabulce 17, nejméně však:

- 9 měsíců u audiovizuálních děl,
- 18 měsíců u softwaru,
- 18 měsíců u nehmotných výsledků výzkumu a vývoje,
- do konce doby sjednané smlouvou u NM, kde je stanovenou právo užívání na dobu určitou,
- 36 měsíců u ostatního NM.

3.6 Úprava výsledku hospodaření

Účetní odpisy se ne vždycky musí ztotožnit s odpisy daňovými. Vzhledem k tomu, že výše daňových odpisů ovlivňuje daň z příjmů, je nutné, aby se v případě potřeby rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy ve vztahu k základu daně upravil.

Pokud jsou účetní odpisy vyšší než odpisy daňové, navýší se daňový základ o rozdíl mezi těmito odpisy.

Účetní odpisy > daňové odpisy → daňový základ + rozdíl

Pokud jsou naopak účetní odpisy nižší než daňové, sníží se daňový základ o rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy.

Účetní odpisy < daňové odpisy → daňový základ – rozdíl

3.7 Vyřazení majetku a jeho vliv na základ daně

Nejen v účetních případech, ale i v daňové oblasti hraje vyřazení majetku z evidence důležitou roli. Stejně jako v účetnictví, i zde mohou nastat různé důvody, proč k vyřazení dlouhodobého majetku došlo. Těmito důvody jsou především:

- prodej,
- darování,
- škoda nebo manko,
- likvidace,
- přearazení majetku do osobního užívání.

3.7.1 Vyřazení majetku v důsledku prodeje

Je-li hmotný nebo nehmotný majetek prodán vlastníkem v průběhu jeho životnosti (tzn., že majetek není plně odepsán), lze v roce prodeje uplatnit poloviční odpis (pokud byl majetek evidován v majetku poplatníka na počátku zdaňovacího období) a také zůstatkovou cenu prodávajícího majetku. Jeho prodejní cenu je nutno zahrnout do daňových výnosů ovlivňujících základ daně. Při prodeji již plně odepsaného majetku (jeho zůstatková cena je rovna nule), nelze uplatňovat výše uvedené daňové výdaje. Je-li prodáván HM a NM vyloučený z odpisování podle ZDP, lze zahrnovat do daňových výdajů zůstatkovou cenu takového majetku nejvýše do výše příjmů plynoucích z jeho prodeje.

3.7.2 Vyřazení majetku v důsledku darování

Daruje-li podnikatel jinému subjektu hmotný majetek, nesmí být zůstatková cena tohoto majetku zahrnuta do daňových výdajů. Na druhou stranu však lze do daňových výdajů zahrnout poloviční odpis. Při splnění zákonných podmínek může podnikatel – fyzická osoba uplatňovat odčitatelnou položku podle § 15 odst. 1 ZDP. Odčitatelnou položku lze uplatňovat v případě, kdy celková hodnota darů ve zdaňovacím období přesáhne 2 % ze základu daně anebo činí alespoň 1 000 Kč a dar byl poskytnut výhradně na účely vyjmenované v § 15 odst. 1 ZDP. V úhrnu lze odečíst nejvýše 10 % ze základu daně. Pokud je dárce právnickou osobou, platí, že minimální hodnota darů musí činit alespoň 2 000 Kč, ale nesmí přesáhnout 5 % ze základu daně.

3.7.3 Vyřazení majetku v důsledku škody nebo manka

Při vyřazení HM a NM v důsledku manka lze uplatnit jako daňový výdaj poloviční odpis. Zůstatkovou cenu vyřazovaného majetku naproti tomu jako daňový výdaj uplatnit nelze. V případě, kdy je škoda nebo manko předepsáno k úhradě, lze zahrnout zůstatkovou cenu takto vyřazovaného majetku do daňových výdajů, maximálně však do výše této náhrady. Odlišná situace nastává v případě, že dochází k vyřazování hmotného či nehmotného majetku v důsledku škody živelnou pohromou nebo neznámým pachatelem. V případě živelné pohromy nebo škody způsobené neznámým pachatelem, lze zahrnout do daňových výdajů jednak poloviční odpis a zároveň i celou výši zůstatkové ceny. Jestliže došlo ke škodě v důsledku živelní pohromy. Byl-li daný majetek pojištěn a podnikatel obdrží od pojišťovny pojistné plnění, pak jej musí zahrnout do daňových příjmů v plné výši. Při způsobení škody jiným způsobem lze jako daňový výdaj uplatnit poloviční odpis, avšak zůstatková cena může být jako daňový výdaj uplatněna maximálně ve výši případných daňových příjmů plynoucích podnikateli v důsledku škody.

3.7.4 Vyřazení majetku v důsledku likvidace

Výdaje spojené s vlastní likvidací hmotného majetku jsou výdajem daňovým a ZDP tyto výdaje neomezuje. Jde-li o likvidaci dosud plně neodepsaného majetku, lze uplatnit jako daňový výdaj poloviční odpis a daňovou zůstatkovou cenu v plné výši. Daňovým výdajem je rovněž zůstatková cena pěstitelských celků, trvalých porostů a zvířat při jejich vyřazení v důsledku nezaviněného úhynu nebo nutné porážky. Při fyzické likvidaci stavebních děl v případě, kdy je stavební dílo (budova, dům, stavba) likvidováno v souvislosti s výstavbou nového stavebního díla nebo technickým zhodnocením, nelze uplatnit daňovou zůstatkovou cenu nebo její část do daňových výdajů. V takovém to případě vstupuje zůstatková cena zcela nebo zčásti zlikvidovaného stavebního díla do pořizovací (vstupní) ceny nového stavebního díla. Za likvidaci se nepovažuje případ, kdy účetní jednotka v souladu s odpisovým plánem rozhodne o mimořádném účetním odpisu zůstatkové hodnoty majetku, aniž by došlo k jeho fyzické likvidaci.

3.7.5 Vyřazení majetku v důsledku přeřazení majetku do osobního užívání

Převede-li podnikatel – fyzická osoba dlouhodobý majetek do svého užívání, může uplatnit jako daňový výdaj poloviční odpis. Dnem vyřazení majetku z obchodního majetku poplatníka je podle § 4 odst. 4 ZDP den, kdy o tomto majetku naposledy účtoval nebo jej naposledy uváděl v daňové evidenci.

4. PRAKTICKÉ PŘÍKLADY ÚČETNÍCH A DAŇOVÝCH ODPISŮ

4.1 Ukázka dopadu odpisů na výsledek hospodaření

Fiktivní firma, s. r. o., která se zabývá kvalitou tkanin, má od roku 2008 ve svém obchodním majetku zařazen následující dlouhodobý majetek:

Tab. 19 DHM fiktivní firmy, s. r. o.

| Dlouhodobý hmotný majetek | Vstupní cena Kč | Typ odpisování |
|--------------------------------|-----------------|----------------|
| Napařovací stroj HOFMANN | 60 000 | Zrychlené |
| Počítač | 45 000 | Zrychlené |
| Kancelářské vybavení - kopírka | 100 000 | Rovnoměrné |
| Laboratorní zařízení | 250 000 | Rovnoměrné |
| Klimatizační zařízení | 142 000 | Zrychlené |

Zdroj: vlastní zpracování

- a) Jak budou vypadat účetní a daňové odpisy po celou dobu odpisování?
- b) Jaký vliv měly zvolené odpisy na výsledek hospodaření, když v roce 2008 hospodářský výsledek činil 300 000 Kč?
- c) Jaký vliv budou mít odpisy na výsledek hospodaření v roce 2009, když jeho předpokládaná výše bude činit 250 000 Kč?
- d) V plánu firmy pro srpen 2009 je pořízení kontrolního přístroje v ceně 450 000 Kč. Jak se promítne toto pořízení do výsledku hospodaření v roce 2009, když předpokládaná výše hospodářského výsledku bude 250 000 Kč?

ad a)

Z tabulky lze vyčíst, jaký typ odpisování firma použila u jednotlivého majetku. Pro účely účetního odpisování si firma zvolila následující dobu odpisování: napařovací stroj HOFMANN – 3 roky, počítač – 3 roky, kancelářské vybavení – 3 roky, laboratorní

zařízení - 5 let, klimatizační zařízení – 5 let. Účetní a daňové odpisy jsou zobrazeny pro jednotlivý majetek v následujících tabulkách:

Tab. 20 Zrychlené odpisy napařovacího stroje HOFMANN v Kč

| Rok odpisování | Účetní odpis | Daňový odpis |
|-----------------------|---------------------|---------------------|
| 2008 | 30 000 | 20 000 |
| 2009 | 20 000 | 26 667 |
| 2010 | 10 000 | 13 333 |

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 21 Zrychlené odpisy stolního počítače v Kč

| Rok odpisování | Účetní odpis | Daňový odpis |
|-----------------------|---------------------|---------------------|
| 2008 | 22 500 | 15 000 |
| 2009 | 15 000 | 20 000 |
| 2010 | 7 500 | 10 000 |

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 22 Rovnoměrné odpisy kancelářského vybavení v Kč

| Rok odpisování | Účetní odpis | Daňový odpis |
|-----------------------|---------------------|---------------------|
| 2008 | 33 334 | 20 000 |
| 2009 | 33 334 | 40 000 |
| 2010 | 33 332 | 40 000 |

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 23 Rovnoměrné odpisy laboratorního zařízení v Kč

| Rok odpisování | Účetní odpis | Daňový odpis |
|-----------------------|---------------------|---------------------|
| 2008 | 50 000 | 27 500 |
| 2009 | 50 000 | 56 625 |
| 2010 | 50 000 | 56 625 |
| 2011 | 50 000 | 56 625 |
| 2012 | 50 000 | 56 625 |

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 24 Zrychlené odpisy klimatizačního zařízení

| Rok odpisování | Účetní odpis v Kč | Daňový odpis v Kč |
|-----------------------|--------------------------|--------------------------|
| 2008 | 47 334 | 14 200 |
| 2009 | 37 867 | 25 560 |
| 2010 | 28 400 | 22 720 |
| 2011 | 18 934 | 19 880 |
| 2012 | 9 465 | 17 040 |
| 2013 | - | 14 200 |
| 2014 | - | 11 360 |
| 2015 | - | 8 520 |
| 2016 | - | 5 680 |
| 2017 | - | 2 840 |

Zdroj: vlastní zpracování

ad b)

Pokud sečteme všechny účetní odpisy za rok 2008, tedy $30\,000\text{ Kč} + 22\,500\text{ Kč} + 33\,334\text{ Kč} + 50\,000\text{ Kč} + 47\,334\text{ Kč} = 183\,168\text{ Kč}$, a od nich odečteme všechny daňové odpisy za rok 2008, tedy $20\,000\text{ Kč} + 15\,000\text{ Kč} + 20\,000\text{ Kč} + 27\,500\text{ Kč} + 14\,200\text{ Kč} = 96\,700\text{ Kč}$, vyjde nám částka $86\,468\text{ Kč}$. Vzhledem k tomu, že rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy vyšel jako kladný, ovlivní to hospodářský výsledek následovně: $300\,000\text{ Kč} + 86\,468\text{ Kč} = 386\,468\text{ Kč}$. Tato částka pak bude tvořit základ daně. Můžeme si všimnout, že daňový základ se nám navýšil. Ovšem tento rozdíl se v dalších letech vyrovná, protože daňové odpisy převýší účetní, a tím pádem se daňový základ sníží, jak se koneckonců přesvědčíme dále.

ad c)

Budeme postupovat stejně jako v bodě b): sečteme účetní odpisy za rok 2009, tedy $20\,000\text{ Kč} + 15\,000\text{ Kč} + 33\,334\text{ Kč} + 50\,000\text{ Kč} + 37\,867\text{ Kč} = 156\,201\text{ Kč}$, od kterých odečteme daňové odpisy $26\,667\text{ Kč} + 20\,000\text{ Kč} + 40\,000\text{ Kč} + 56\,625\text{ Kč} + 25\,560\text{ Kč} = 168\,852\text{ Kč}$. Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy je v tomto případě $-12\,651\text{ Kč}$.

O tuto částku se nám sníží výsledek hospodaření, tedy $250\,000\text{ Kč} - 12\,651\text{ Kč} = 237\,349\text{ Kč}$, tedy i daň z příjmů bude nižší.

ad d)

Pokud firma kontrolní přístroj skutečně koupí, bude ho účetně odpisovat rovnoměrným způsobem po dobu pěti let. Pro daňové účely tento majetek zařadí do 1. odpisové skupiny a podle schváleného Národního protikrizového plánu jej odepíše během 12 měsíců. Viz následující tabulka:

Tab. 25 Odpisy kontrolního přístroje v Kč

| Rok odpisování | Účetní odpis | Daňový odpis |
|----------------|--------------|--------------|
| 2009 | 30 000 | 150 000 |
| 2010 | 90 000 | 300 000 |
| 2011 | 90 000 | - |
| 2012 | 90 000 | - |
| 2013 | 90 000 | - |
| 2014 | 60 000 | - |

Zdroj: vlastní zpracování

Vzhledem k tomu, že firma přístroj zakoupí až v srpnu 2009, poprvé jej zaúčtuje v září, a použije tedy odpisy jen za čtyři měsíce. Uvedl jsem, že při předpokládaném výsledku hospodaření 250 000 Kč se vlivem vyšších daňových odpisů sníží základ daně na 237 349 Kč. Pokud od této částky odečteme navíc i odpisový rozdíl kontrolního přístroje, sníží se nám daňový základ o dalších 120 000 Kč, tedy na částku 117 349 Kč. Můžu proto konstatovat, že koupě přístroje se určitě vyplatí, z daňového hlediska i pro rok 2010, kdy se základ pro daň sníží minimálně o 210 000 Kč.

Jak budou vypadat účetní a daňové odpisy kartotékové skříně v hodnotě 350 000 Kč, kterou se firma na konci roku 2008 rozhodla koupit? Z účetního hlediska jej chce odpisovat stejnou dobu jako z daňového, tedy 10 let, rovnoměrně. Firma však předpokládá

od roku 2009 přerušení odpisů na tři zdaňovací období. Jaký dopad bude mít toto rozhodnutí na hospodářský výsledek?

Tab. 26 Účetní a daňové odpisy kartotékové skříně v Kč

| Rok odpisování | Účetní odpis | Daňový odpis |
|-----------------------|---------------------|---------------------|
| 2008 | 35 000 | 19 250 |
| 2009 | 35 000 | - |
| 2010 | 35 000 | - |
| 2011 | 35 000 | - |
| 2012 | 35 000 | 36 750 |
| 2013 | 35 000 | 36 750 |
| 2014 | 35 000 | 36 750 |
| 2015 | 35 000 | 36 750 |
| 2016 | 35 000 | 36 750 |
| 2017 | 35 000 | 36 750 |
| 2018 | - | 36 750 |
| 2019 | - | 36 750 |
| 2020 | - | 36 750 |

Zdroj: vlastní zpracování

Pokud se účetní jednotka rozhodne vložit majetek do svého obchodního majetku a započne s účetním odpisováním, nemůže už tyto odpisy přerušit. Ovšem z daňového hlediska tato možnost existuje. Dopad na výsledek hospodaření bude ten, že v letech 2009 – 2010 bude firma odpisy vykazovat jako náklad, kdežto na konci doby odpisování daňového, tj. v letech 2018 – 2020, si bude moci o výše uvedené částky snížit svůj daňový základ.

4.2 Realizace daňových odpisů při daňové optimalizaci

Pokud se podnikatel rozhodne optimalizovat svůj základ daně pomocí daňových odpisů, musí brát ohled na to, jak vysoký je jeho základ daně před uplatněním odpisů, a následně si uvědomit možnosti, které se mu v dané situaci nabízí.

4.2.1 Daňové odpisování v případě vysokého základu daně

Příklad č. 1

Podnikatel – zemědělec vykazuje za rok 2008 základ daně před realizací daňových odpisů 500 000 Kč. Z tohoto základu si chce odepsat samovýklopný přívěs v ceně 120 000 Kč, rozmetadlo minerálních hnojiv v ceně 250 000 Kč a traktor v ceně 1 100 000 Kč, jehož je prvním vlastníkem. Jak bude tento podnikatel postupovat, aby byl jeho základ daně co nejnižší?

Samovýklopný přívěs zařadíme do 1. odpisové skupiny. V následující tabulce jsou zaznamenány možné odpisy:

Tab. 27 Možné odpisy samovýklopného přívěsu v Kč

| Rok odpisování | RO | ZO |
|-----------------------|-----------|-----------|
| 2008 | 24 000 | 40 000 |
| 2009 | 48 000 | 53 334 |
| 2010 | 48 000 | 26 666 |

Zdroj: vlastní zpracování

Taktéž rozmetadlo minerálních hnojiv bude zařazeno do 1. odpisové skupiny, možné odpisy vypadají následovně:

Tab. 28 Možné odpisy rozmetadla v Kč

| Rok odpisování | RO | ZO |
|-----------------------|-----------|-----------|
| 2008 | 70 000 | 116 667 |
| 2009 | 140 000 | 155 556 |
| 2010 | 140 000 | 77 777 |

Zdroj: vlastní zpracování

Traktor bude podle přílohy ZDP zařazen do 2. odpisové skupiny. Zde je navíc možné použít odpisy zvýšené v prvním roce o 20% - poplatník je totiž prvním vlastníkem a odpisovaný majetek je zemědělským strojem. Blíže viz následující tabulka:

Tab. 29 Možné odpisy traktoru v Kč

| Rok odpisování | RO | RO + 20% | ZO | ZO + 20% |
|-----------------------|-----------|-----------------|-----------|-----------------|
| 2008 | 121 000 | 341 000 | 220 000 | 330 000 |
| 2009 | 244 750 | 189 750 | 352 000 | 308 000 |
| 2010 | 244 750 | 189 750 | 264 000 | 231 000 |
| 2011 | 244 750 | 189 750 | 176 000 | 154 000 |
| 2012 | 244 750 | 189 750 | 88 000 | 77 000 |

Zdroj: vlastní zpracování

Z předložených možností bude pro podnikatele nejlepším možným řešením, aby u traktoru použil rovnoměrný odpis zvýšený v prvním roce o 20% a zrychlené odpisy u rozmetadla a samovýklopného přívěsu. Realizace těchto odpisů při daňové optimalizaci by vypadala takto: 500 000 Kč – 341 000 Kč – 116 667 Kč – 40 000 Kč = 2 333 Kč (tedy 2 300 Kč po zokrouhlení na celé stokoruny dolů).

Příklad č. 2

Podnikatel, který již delší dobu vykazuje vysoký základ daně, si pořídil osobní automobil v hodnotě 1 800 000 Kč. Jaký vliv by měly na jeho základ daně rovnoměrné nebo zrychlené odpisy, kdyby si tento automobil pořídil v roce 2007, 2008 nebo 2009?

Záměrně jsem zvolil tyto tři roky, protože lze na nich ilustrovat tak časté legislativní změny v oblasti daňové problematiky. V roce 2007 ještě byla v platnosti odpisová skupina 1a, jež své účinnosti pozbyla právě počátkem roku 2008, kdy byl majetek zařazený do této skupiny přeřazen do 2. odpisové skupiny. Rok 2009 je pak charakteristický tím, že schválením Národního protikrizového plánu je možné majetek zařazený v 2. odpisové skupině plně odepsat během 24 měsíců. V měsíci 1 – 12 se odepíše 60% hodnoty majetku, za měsíce 13 – 24 pak 40% hodnoty majetku. Také je důležité brát v potaz vstupní cenu automobilu: do konce roku 2007 byl stanoven limit 1 500 000 Kč, který byl posléze zrušen, ale majetek zaevidovaný do konce roku 2007 se bude i nadále odpisovat pouze do vstupní ceny 1 500 000 Kč. Nicméně vraťme se zpět k příkladu.

Tab. 30 Rozličnost odpisů v závislosti na době pořízení automobilu

| | | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | Celkově odepsáno |
|------|---|---------|---------|-----------|---------|---------|---------|---------|---------------------|
| 2007 | R | 213 000 | 333 750 | 333 750 | 333 750 | 285 750 | - | - | 1 500 000 |
| | Z | 375 000 | 450 000 | 337 500 | 225 000 | 112 500 | - | - | 1 500 000 |
| 2008 | R | - | 198 000 | 400 500 | 400 500 | 400 500 | 400 500 | - | 1 800 000 |
| | Z | - | 360 000 | 576 000 | 432 000 | 288 000 | 144 000 | - | 1 800 000 |
| 2009 | R | - | - | 1 080 000 | 720 000 | - | - | - | 1 800 000 |
| | Z | - | - | 360 000 | 576 000 | 432 000 | 288 000 | 144 000 | 1 800 000 |

Zdroj: vlastní zpracování

Z tabulky můžeme vyčíst, že dopady odpisů na základ daně z příjmů mohou být opravdu různorodé:

- **koupě v roce 2007** - nejenže by v konečném důsledku vliv na daňový základ nebyl tak značný, ale navíc by se poplatník připravil o 300 000 Kč, které by mu zákon nedovoloval odepsat,
- **koupě v roce 2008** - naproti tomu koupě automobilu v tomto roce by byla lepším řešením. Vzhledem k tomu, že je dlouhodobě vykazován vysoký základ daně, zvolil bych raději rovnoměrné odpisování z toho důvodu, že po celou dobu je odpisovaná relativně vysoká částka. Při volbě zrychlených odpisů by bylo odepsáno nejvíce pouze ve 2. a 3. roce odpisování (ovšem na druhou stranu pokud by podnikatel četl makroekonomické predikce a tím pádem se chtěl připravit na ekonomickou krizi, jistě by volil tuto možnost),
- **koupě v roce 2009** – při volbě rovnoměrných odpisů schválených NPP by musel být základ daně opravdu dost vysoký na to, aby se do něj bez problémů vešla nejen částka 1 080 000 Kč, ale také další majetek, o kterém můžeme předpokládat, že jej podnikatel odpisuje. Pokud by nastala situace, že by se podnikatel přece jen dostal do daňové ztráty, má možnost v následujících pěti zdaňovacích obdobích vykázat jako daňový výdaj i vzniklou ztrátu, a v tom případě by bylo namíste zvolit rovnoměrné odpisy právě z důvodu odpisování pouze dvou let – případná daňová ztráta by se totiž více neprohlubovala.

4.2.2 Daňové odpisování v případě nízkého základu daně

Vraťme se zpět k předchozímu příkladu s podnikatelem – zemědělcem. V roce 2008 se mu relativně dobře dařilo, proto zvolil odpisy, které mu pomohly snížit daňový základ na minimum. Ovšem v roce 2009 se mu snížily zakázky, ubylo i odběratelů, a tak předpokládá, že i jeho základ daně se značně sníží – na 280 000 Kč. S odpisy však již započal a ty není možné změnit. Z daných tabulek můžeme vyčíslit, že součet zvolených odpisů pro rok 2009 by byl 398 640 Kč. Tím by se podnikatel dostal do daňové ztráty téměř 120 000 Kč. Má i v tuto chvíli možnost optimalizovat svůj základ daně tak, aby této ztrátě předešel?

Ačkoliv tyto částky vypadají hrozivě, existují jisté možnosti daňové optimalizace i v případě nízkého základu daně. V podstatě se podnikateli nabízí tyto možnosti:

- možnost neuplatnění odpisů,
- možnost přerušení odpisů,
- snížená sazba u rovnoměrného odpisování.

Tab. 31 Neuplatnění nebo přerušení odpisů v Kč

| | Neuplatnění odpisů | Přerušení odpisů |
|-----------------------------|---------------------------|-------------------------|
| Odpis 1 – přívěs | 53 334 | 53 334 |
| Odpis 2 – rozmetadlo | neuplatněno | přerušeno |
| Odpis 3 – traktor | 189 750 | 189 750 |
| Konečný základ daně | 36 916 | 36 916 |

Zdroj: vlastní zpracování

V případě, že by zemědělec neuplatnil nebo přerušil odpis u rozmetadla, což se při těchto možnostech jeví jako nejlepší možné řešení kvůli konečnému základu daně, činil by konečný základ daně po zaokrouhlení dolů 36 900 Kč. Dá se říci, že důsledek je stejný, nicméně není tomu tak. Pokud by použil podnikatel první možnost, v jeho daňové evidenci by se odpis provedl, avšak s tím rozdílem, že by se neuplatnil. V praxi to znamená, že „přijde“ o částku 155 556 Kč. Pokud by však odpisy rozmetadla byly pouze přerušeny, v daňové evidenci se uvede „přerušeno“, odpis se neprovede, ale doba odpisování se prodlouží o jedno zdaňovací období (nebo o tolik zdaňovacích období, kolikrát byl odpis přerušen).

Bylo uvedeno, že je zde přípustná ještě jedna možnost, a tou je snížená sazba u rovnoměrného odpisování. Tato se v případě zemědělce dá použít pouze u odpisovaného traktoru, který se začal odpisovat rovnoměrně se zvýšeným odpisem v prvním roce o 20 %. Pokud by se podnikatel rozhodl využít této varianty, základ daně by ve verzi před odepsáním traktoru vypadal takto:

Tab. 32 Základ daně před odepsáním traktoru v Kč

| | Snížená odpisová sazba |
|-------------------------------|-------------------------------|
| Odpis přívěsu | 53 334 |
| Odpis rozmetadla | 155 556 |
| K odepsání ještě zbývá | 71 110 |

Zdroj: vlastní zpracování

Částku k odepsání jsem vypočítal jako rozdíl základu daně pro rok 2009 (280 000 Kč) a již použitými odpisy. Vidíme, že podnikatelovi zbývá k odepsání ještě částka 71 110 Kč, o kterou si může snížit základ na minimum. Částka 189 750 Kč, což byl předpokládaný odpis traktoru ve druhém roce odpisování, se vypočítala jako setina součinu vstupní ceny 1 100 000 Kč a přiřazené sazby 17,25. Zákon o dani z příjmu však umožňuje tuto odpisovou sazbu v případě potřeby snížit. Pokud tedy potřebuje podnikatel základ snížit „už jen“ o 71 110 Kč, odpisová sazba pak bude činit 6,46. Odpis samotný bude vypadat následovně: $1\,100\,000\text{ Kč} \times 6,46 / 100 = 71\,060\text{ Kč}$. Konečný základ daně pak bude ve výši 50 Kč, který se po zaokrouhlení dolů změní na 0 Kč.

ZÁVĚR

Metod a způsobů, jak správně využít účetních a daňových odpisů ke svému prospěchu, je mnoho a ne každá metoda lze použít univerzálně na jakýkoliv daňový či účetní případ. Z tohoto důvodu jsem si zvolil jako téma své diplomové práce Odpisování dlouhodobého majetku, abych objasnil pojmy a rozdíly, které se v různých typech majetku vyskytují.

Práci jsem rozdělil do čtyř kapitol, z nichž první tři se zabývají především teorií, čtvrtá kapitola je věnována praktickým příkladům. V první kapitole charakterizují dlouhodobý majetek jak z pohledu účetního, tak i z daňového. Může se totiž v praxi stát, že tyto bývají zaměňovány, což je samozřejmě velkou chybou a každý typ má ve své podstatě vliv na něco jiného. Dokonce i to, co účetní hledisko považuje za nehmotný majetek, z hlediska daňového být takto považováno nemusí. Ve druhé a třetí kapitole se věnuji samotným druhům odpisů – jak správně pro tyto účely ocenit dlouhodobý majetek, kdo je vlastně způsobilý k tomu, dlouhodobý majetek odpisovat, který majetek je z odpisování naprosto vyloučený. Největší důraz je kladen na způsoby a metody odpisování. Čtvrtá kapitola je, jak jsem uvedl výše, částí praktickou, ve které na vhodných příkladech demonstruji jednotlivé typy odpisů, předvádím možnosti, které lze uplatnit v případě vysokého nebo nízkého základu daně, a také je věnována pozornost dopadu zvolených odpisů na výsledek hospodaření. Příležitostně doporučuji i postupy, které by dle mého názoru byly lepší v daném případě použít.

V době probíhající finanční krize, doporučuji nepřerušovat odpisování, ale snížit v případě, že dochází k nižší intenzitě využívání stroje. Zaměřit se na věrný obraz ve vztahu k účetnímu odpisování, zejména na realizaci odpisování se zbytkovou hodnotou a prověřit možnosti zavedení metody komponentního odpisování od roku 2010. Mimořádný daňový odpis neuplatňovat bezhlavě, zvážit, že tyto odpisy jsou nepřerušitelné, čímž se dotyčný může dostat do daňové ztráty.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Použitá literatura:

- [1] AMBROŽ, J. *Účetní uzávěrka od A do Z*. Praha: Korsach, 2007, 176 s. ISBN 978-80-86-296-15-9.
- [2] ARNOLD J. TURLEY, S. *Accounting for Management Decisions*. London: Prentice Hall Europe, 1996, ISBN 0-13-308818-9.
- [3] BIERMAN, H. *Accounting finance lessons of Enron*. Singapore: World Scientific, 2008, 204 s. ISBN 978-981-279-030-9.
- [4] PELC, V.: *Daňové odpisy 2008 – Strategie pro podnikatelskou praxi*. Praha: Linde, 2008, 144 s. ISBN 978-80-7201-723-2.
- [5] PILÁTOVÁ, J. a kol. *Daňová evidence*. Olomouc: ANAG, 2008, 296 s. ISBN 978-80-7263-479-8.
- [6] SEDLÁKOVÁ, E. *Daňově uznatelné výdaje v otázkách a odpovědích*. Praha, ASPI Publishing, 1994, 167 s. ISBN 80-7357-058-0.
- [7] SEDLÁČEK, J. *Daňové a účetní odpisy*. Brno: Computer Press, 2004, 146 s. ISBN 80-251-0171-1.
- [8] VALOUCH P. *Účetní a daňové odpisy 2007*, GRADA Publishing Praha 2007, 139 s. ISBN 978-80-247-2114-9
- [9] VALOUCH P. *Optimální zdanění fyzických osob 2008*, GRADA 2008, 139 s. ISBN 978-80-247-2540-6.
- [10] VALACH, J. *Investiční rozhodování a dlouhodobé financování*. Praha: Ekopress, 2001, ISBN 80-86119-38-6.

Legislativa:

- [1] Český účetní standard pro podnikatele č. 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek.
- [2] Národní protikrizový plán.
- [3] Vyhláška Ministerstva financí č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení č. 563/1991 Sb., zákona o účetnictví.
- [4] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.
- [5] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Internetové zdroje:

- [1] businesscenter.cz. [online]. 2009 [cit. 2009-03-23]. Dostupný z WWW:
<http://businesscenter.cz/business/pravo/zakony/ucto/-24k>
- [2] businesscenter.cz. [online]. 2009 [cit. 2009-03-23]. Dostupný z WWW:
<http://businesscenter.cz/business/pravo/zakony/dprij/-27k>
- [3] www.jakpodnikat.cz. [online]. 2009 [cit. 2009-03-23]. Dostupný z WWW:
www.jakpodnikat.cz/hmotny-majetek.php-9k
- [4] www.jakpodnikat.cz. [online]. 2009 [cit. 2009-03-23]. Dostupný z WWW:
www.jakpodnikat.cz/odpisy-majetku.php-9k

SEZNAM PŘÍLOH

| | | |
|-----------------------|-----------------------------------------------------------|-----------|
| Příloha 1..... | Třídění hmotného majetku do odpisových skupin..... | 11 |
|-----------------------|-----------------------------------------------------------|-----------|

Přílohy

Příloha 1: Třídění hmotného majetku do odpisových skupin

Odpisová skupina 1

| Položka | SKP | Název |
|---------|----------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| (1-1) | 01.21.11 | Jen: skot plemenný |
| (1-2) | 01.21.11 | Jen: skot chovný |
| (1-3) | 01.22.11 | Jen: ovce chovné a plemenné |
| (1-4) | 01.22.12 | Jen: kozy chovné a plemenné |
| (1-5) | 01.22.13 | Jen: osli, muly a mezci chovní a plemenní |
| (1-6) | 01.23.10 | Jen: prasata plemenná |
| (1-7) | 01.23.10 | Jen: prasata chovná |
| (1-8) | 01.24.10 | Jen: hejna husí plemenná |
| (1-9) | 01.24.10 | Jen: hejna husí chovná |
| (1-10) | 25.24.25 | Ochranné plastové a pryžové pokrývky hlavy (přilby) |
| (1-11) | 25.24.27 | Plastové kancelářské a školní potřeby |
| (1-12) | 26.15.23 | Laboratorní sklo, sklo pro zdravotnictví a farmaceutické účely |
| (1-13) | 26.24.1 | Ostatní technické keramické výrobky |
| (1-14) | 26.81.11 | Mlýnské kameny, brusné kameny, brusné kotouče a podobné výrobky Nástroje a nářadí |
| (1-15) | 28.62 | kromě nástrojů na strojní tváření za tepla SKP 28.62.50 v položce (2-12) |
| (1-16) | 29.32.14 | Rozmetadla mrvy a umělých hnojiv |
| (1-17) | 29.32.40 | Mechanické přístroje ke stříkání, rozstřikování nebo rozprašování prášků pro zemědělství a zahradnictví |
| (1-18) | 29.32.50 | Samonakládací nebo samovýklopné přívěsy a návěsy pro zemědělské účely Jen: stroje a přístroje zemědělské, zahradnické, lesnické, drůbežnické nebo včelařské jinde neuvedené |
| (1-19) | 29.32.65 | zejména: stroje a zařízení pro pěstování chmele, révy vinné, ovoce a dřevin, pro zrychlený pěstební proces, ošetřování luk a trávníků (kromě žacích), pěstování léčivých rostlin |
| (1-20) | 29.41 | Ruční mechanizované nářadí a nástroje |
| (1-21) | 30.0 | Kancelářské stroje a počítače Jen: |
| (1-22) | 32.20.11 | - studiová provozní a ovládací zařízení - přístroje pro bezdrátové přenosy (včetně mobilních telefonů) |
| (1-23) | 32.20.12 | Televizní kamery |
| (1-24) | 32.20.20 | Elektrické přístroje pro telefonii nebo telegrafii po vedení včetně faxů |
| (1-25) | 32.20.11 | Jen: vysílače - přijímače občanských radiostanic |
| (1-26) | 32.30.44 | Přijímací přístroje pro radiotelefonii nebo radiotelegrafii jinde neuvedené Měřicí, kontrolní, zkušební, navigační a jiné přístroje a zařízení kromě přesných vah, kreslicích a rýsovacích přístrojů a nástrojů pro měření délky v SKP 33.20.3 v položce (2-53) |
| (1-31) | 34.10.53 | Vozidla speciální pro přepravu na sněhu a osob na golfových hřištích apod. |
| (1-32) | 35.20.33 | Jen: vozíky kolejové důlní a malodrážní |

| Položka | SKP | Název |
|---------|----------|---------------------------------------------------------------------------------------|
| (1-33) | 35.42 | Jízdní kola |
| (1-34) | 36.63.2 | Psací a kancelářské potřeby |
| (1-35) | 36.63.74 | Výrobky konstruované pro předváděcí účely |
| (1-36) | 36.63.76 | Umělé květiny, listoví a ovoce |
| (1-37) | 33.10.16 | Jen: dýchací přístroje, plynové masky |
| (1-38) | 31.62.13 | Jen: směšovací zvukové přístroje pro záznam a kombinování zvuku (mixážní pulty apod.) |

Odpisová skupina 2

| Položka | SKP CZ-CC | Název |
|---------|--------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| (2-1) | 01.22.13 | Jen: koně (užitkoví, plemenní, chovní) |
| (2-2) | 17.40.2 | Ostatní konfekční textilní výrobky zejména: lodní plachty, stany, padáky |
| (2-3) | 17.51.1 | Koberce a ostatní textilní podlahové krytiny (nespojené se stavebním dílem) |
| (2-4) | 17.52 | Jen: lana a síťované výrobky |
| (2-5) | 17.54.38 | Textilní výrobky pro technické účely |
| (2-6) | 19.2 | Brašnářské, sedlářské a podobné výrobky Dřevěné prefabrikované stavební části a celky |
| (2-7) | 20.30.20 | zejména: prefabrikované buňky, pokud nejsou samostatnými stavebními díly (objekty) nebo technologickým zařízením |
| (2-8) | 22.11 | Knihy (slovníky, atlasy, globusy a podobně) Plastové prefabrikované stavební části a celky |
| (2-9) | 25.23.20 | zejména: prefabrikované buňky, pokud nejsou samostatnými stavebními díly (objekty) nebo technologickým zařízením Ostatní plastové výrobky kromě: |
| (2-10) | 25.24 | - ochranných plastových a pryžových pokrývek hlavy (přilby) v SKP 25.24.25 v položce (1-10) - kancelářských a školních potřeb v SKP 25.24.27 v položce (1-11) |
| (2-11) | 28.61.1 | Nožířské výrobky |
| (2-12) | 28.62.50 | Jen: nástroje na strojní tváření za tepla |
| (2-13) | 28.63.1 | Zejména: závěry a závěrové rámy s vestavěnými zámky |
| (2-14) | 28.71 | Ocelové sudy a podobné nádoby (s objemem 300 litrů a menším) zejména: cisterny, sudy, bubny, kádě Drobné kovové obaly |
| (2-15) | 28.72 | zejména: hliníkové sudy, barely apod., zásobníky pro jakékoliv materiály o objemu menším než 300 litrů |
| (2-16) | 28.73.1 | Drátěné výrobky zejména: lana a pásy |
| (2-17) | 29.11.11 | Zážehové spalovací pístové motory pro pohon lodí, závěsné |
| (2-18) | 29.12.2 | Čerpadla a zdviže na kapaliny |
| (2-19) | 29.22.14 | Jen: jeřáby stavební (konstruované pro stavebnictví) |

| Položka | SKP CZ-CC | Název |
|---------|--------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| (2-20) | 29.22.17 | Jen: transportní zařízení pro přepravu kusových materiálů |
| (2-21) | 29.22.18 | Jen: transportní zařízení pro přepravu kusových materiálů |
| (2-22) | 29.23.13 | Chladicí a mrazicí zařízení, tepelná čerpadla (kromě zařízení převážně pro domácnost) |
| (2-23) | 29.24.1 | Jen: výrobní a provozní filtrační zařízení a zařízení pro úpravu vod o kapacitě do 2000 ekvivalentních obyvatel |
| (2-24) | 29.24.2 | Stroje a zařízení k čištění lahví, balení, vážení, stříkací a rozstřikovací stroje zejména: osobní a ostatní váhy, hasicí zařízení, tryskací zařízení, obalovací zařízení |
| (2-25) | 29.24.31 | Odstředivky jinde neuvedené |
| (2-26) | 29.24.32 | Kalandry nebo jiné válcovací stroje (kromě strojů pro válcování kovů nebo skla) |
| (2-27) | 29.24.33 | Prodejní automaty |
| (2-28) | 29.24.40 | Stroje, přístroje a laboratorní zařízení jinde neuvedené ke zpracování materiálů, postupy spočívajícími ve změně teploty |
| (2-29) | 29.24.6 | Myčky nádobí průmyslového charakteru |
| (2-30) | 29.31 | Zemědělské a lesnické traktory Ostatní zemědělské a lesnické stroje kromě: - rozmetadel mrvy a umělých hnojiv v SKP 29.32.14 v položce (1-16) - mechanických přístrojů ke stříkání, rozstřikování nebo rozprašování tekutin a prášků pro zemědělství nebo zahradnictví v SKP 29.32.40 v položce (1-17) |
| (2-31) | 29.32 | - samonakládacích nebo samovýklopných přívěsů a návěsů pro zemědělské účely v SKP 29.32.50 v položce (1-18) - strojů a přístrojů zemědělských, zahradnických, lesnických, drůbežnických, nebo včelařských jinde neuvedených v SKP 29.32.65 v položce (1-19) Obráběcí a tvářecí stroje |
| (2-32) | 29.4 | kromě ručního mechanizovaného nářadí a nástrojů v SKP 29.41 v položce (1-20) |
| (2-33) | 29.52.1 | Stroje pro hlubinné dobývání Stroje pro zemní práce a povrchové dobývání s vlastním pohonem |
| (2-34) | 29.52.2 | (samojízdné) kromě kolesových rypadel a zakladačů v položce (3-33) |
| (2-35) | 29.52.3 | Ostatní stroje pro zemní a stavební práce |
| (2-36) | 29.52.4 | Stroje pro práci se zeminou, štěrkem, rudou a ostatními nerostnými hmotami a produkty; stroje na tvarování odlévacích forem z písku |
| (2-37) | 29.52.50 | Pásové traktory |
| (2-38) | 29.53.1 | Stroje na výrobu potravin a nápojů a pro zpracování tabáku |
| (2-39) | 29.54 | Stroje na výrobu textilu, textilních a oděvních výrobků, usní (včetně šicích strojů pro domácnost) Ostatní účelové stroje (kromě strojů pro domácnost) |
| (2-40) | 29.56 | zejména: - stroje pro tisk, brožování a vazbu knih a ofsetové tiskařské stroje v |

| Položka | SKP CZ-CC | Název |
|---------|--------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| | | SKP 29.56.1 - ždímačky prádla v SKP 29.56.21 - sušicí stroje průmyslové v SKP 29.56.22 - stroje pro zpracování kaučuku a plastů v SKP 29.56.23 - stroje pro zpracování skla v SKP 29.56.25 - účelové stroje pro výrobu jinde neuvedené v SKP 29.56.25 |
| (2-41) | 29.60.13 | Revolvery, pistole a jiné střelné zbraně včetně loveckých apod. |
| (2-42) | 29.71 | Elektrické přístroje a zařízení převážně pro domácnost |
| (2-43) | 29.72 | Neelektrické přístroje a zařízení převážně pro domácnost |
| (2-44) | 31.10.31 | Jen: elektrická generátorová soustrojí s pístovým vznětovým motorem s vnitřním spalováním do 2,5 MW elektrického výkonu |
| (2-45) | 31.10.32 | Jen: generátorová soustrojí se zážehovými a spalovacími motory a ostatní generátorová soustrojí do 2,5 MW elektrického výkonu |
| (2-46) | 31.4 | Akumulátory, primární články a baterie |
| (2-47) | 31.50 | Elektrické zdroje světla a svítidla zejména: lampy, světelné reklamy a znaky, lustry, světlomety |
| (2-48) | 31.61.22 | Spouštěče (též pracující jako samostatné generátory), ostatní generátory a ostatní přístroje a zařízení Ostatní elektrické zařízení jinde neuvedené zejména: - akustické, vizuální a signalizační zařízení |
| (2-49) | 31.62 | - ochranná, zabezpečovací, návěštní apod. zařízení kromě: - směšovacích zvukových přístrojů pro záznam a kombinování zvuku (mixážních pultů apod.) v SKP 31.62.13 v položce (1-38) Vysílací přístroje pro radiotelefonii, radiotelegrafii, rozhlasové nebo televizní vysílání kromě: |
| (2-50) | 32.20.11 | - Přístrojů pro bezdrátové přenosy (včetně mobilních telefonů) v položce (1-22) - vysílačů - přijímačů občanských radiostanic v položce (1-25) - studiových provozních a ovládacích zařízení v položce (1-22) |
| (2-51) | 32.30 | Rozhlasové a televizní přijímače, přístroje pro záznam a reprodukci zvuku nebo obrazu a podobná rádiová zařízení a příslušenství (včetně antén a parabolických antén všech druhů) kromě: přijímacích přístrojů pro radiotelefonii nebo radiotelegrafii v SKP 32.30.44 v položce (1-26) |
| (2-52) | 33.10 | Zdravotnické přístroje a zařízení, chirurgické a ortopedické prostředky kromě: dýchacích přístrojů, plynových masek v SKP 33.10.16 v položce (1-37) |
| (2-53) | 33.20.3 | Jen: přesné váhy, kreslicí a rýsovací přístroje a nástroje pro měření délky |
| (2-54) | 33.4 | Optické a fotografické přístroje a zařízení zejména: dalekohledy, optické mikroskopy, lasery, zařízení a přístroje s tekutými krystaly, fotopřístroje, kinokamery, promítací přístroje, zvětšovací a zmenšovací přístroje, fotoblesky, promítací plátna, |

| Položka | SKP CZ-CC | Název |
|---------|--------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| | | vybavení fotolaboratoří, čtecí přístroje |
| (2-55) | 33.50 | Časoměrné přístroje |
| | | zejména: hodiny včetně spínacích, hodinky |
| (2-56) | 34.10.3 | Motorová vozidla pro přepravu deseti a více osob |
| (2-57) | 34.10.4 | Motorová vozidla pro nákladní dopravu |
| (2-58) | 34.10.51 | Terénní vyklápecí vozy (dampřy) |
| (2-59) | 34.10.52 | Jeřábové automobily |
| (2-60) | 34.10.54 | Motorová vozidla pro speciální použití, jinde neuvedená |
| (2-61) | 34.20.2 | Přívěsy, návěsy, kontejnery |
| (2-62) | 34.30.20 | Ostatní příslušenství pro motorová vozidla |
| (2-63) | 35.12 | Rekreační a sportovní čluny |
| (2-64) | 35.30 | Letadla a kosmické lodě (balóny, vzducholodě, družice) kromě: - vrtulníků v SKP 35.30.31 v položce (3-45) letounů a ostatních letadel v SKP 35.30.34 v položce (3-45) kosmických lodí (včetně družic) v SKP 35.30.4 v položce (3-45) |
| (2-65) | 35.41 | Motocykly (mopedy, kola s pomocným motorkem) |
| (2-66) | 35.43 | Invalidní vozíky |
| (2-67) | 35.50.1 | Jiné dopravní prostředky a zařízení (zejména vozidla bez motoru jinde neuvedená) |
| (2-68) | 36.1 | Nábytek |
| (2-69) | 36.3 | Hudební nástroje |
| (2-70) | 36.4 | Sportovní potřeby |
| (2-71) | 36.50.4 | Výrobky pro lunaparky, pro stolní nebo společenské hry |
| (2-72) | 36.63.1 | Kolotoče, houpačky, střelnice a ostatní pouťové atrakce |
| (2-73) | 31.20.31 | Rozvaděče a rozvodné panely pro napětí 1 000 V a nižší |
| (2-74) | 29.22.15 | Vidlicové vozíky, jiné vozíky vybavené zdvihacím a manipulačním zařízením a malé tahače |
| (2-75) | 28.11.23 | Jen: konstrukce pro lešení a bednění |
| (2-76) | 29.12.31 | Jen: laboratorní zařízení pro vývin vakua (mechanické, difuzní, ultravakuové, soupravy laboratorní vakuové čerpací) |
| (2-77) | 29.21.1 | Jen: laboratorní pece a pírky, autoklávy a fermentory laboratorní |
| (2-78) | 29.23.11 | Jen: laboratorní přístroje a zařízení pro odpařování a zkapalňování plynů |
| (2-79) | 29.24.11 | Jen: laboratorní destilační a rektifikační přístroje |
| (2-80) | 2 | Jen: signalizační a zabezpečovací technická zařízení staveb klasifikovaných v CZ-CC v sekci 2 |
| (2-81) | 34.10.2 | Dvoustopá motorová vozidla osobní |

Odpisová skupina 3

| Položka | SKP CZ-CC | Název |
|---------|--------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| (3-1) | 26.61.2 | Prefabrikované a stavební části a celky z betonu a železobetonu zejména: prefabrikované prostorové buňky a dílce, pokud nejsou samostatnými stavebními díly (objekty) nebo technologickým zařízením |
| (3-2) | 28.11.10 | Kovové prefabrikované stavebnicové části a celky zejména: prefabrikované buňky, pokud nejsou samostatnými stavebními díly (objekty) nebo technologickým zařízením |
| (3-3) | 28.11.21 | Kovové konstrukce nosné pro mosty a části mostů zejména: samostatné mostní konstrukce, určené k přemísťování, tj. pokud nejsou stavebními objekty |
| (3-4) | 28.11.22 | Ocelové konstrukce stožárů, sloupů a pilířů zejména: samostatné konstrukce určené k přemísťování, tj. pokud nejsou stavebními objekty |
| (3-5) | 28.11.23 | Ostatní ocelové nebo hliníkové konstrukce kromě: konstrukce pro lešení a bednění v položce (2-75) |
| (3-6) | 28.21 | Kovové nádrže, zásobníky a kontejnery (s objemem nad 300 litrů) |
| (3-7) | 28.30 | Parní kotle a pomocná zařízení, kondenzátory, jaderné reaktory |
| (3-8) | 28.75.21 | Trezory a pancéřové skříně |
| (3-9) | 28.75.22 | Kartotékové kovové skříně a podobné výrobky kovové |
| (3-10) | 28.75.24 | Dekorační sochy, sošky a podobné předměty kovové |
| (3-11) | 28.75.27 | Ostatní výrobky z obecných kovů jinde neuvedené |
| (3-12) | 28.75.3 | Meče, tesáky, bodáky apod. |
| (3-13) | 29.11.12 | Ostatní zážehové spalovací motory |
| (3-14) | 29.11.13 | Vznětové pístové motory |
| (3-15) | 29.11.2 | Turbíny |
| (3-16) | 29.12.1 | Hydraulické a pneumatické pohony a motory |
| (3-17) | 29.12.3 | Vzduchová čerpadla, vývěvy, kompresory a ventilátory kromě: laboratorních zařízení pro vývin vakua (mechanické, difuzní, ultravakuové, soupravy laboratorní vakuové čerpací) v SKP 29.12.31 v položce (2-76) |
| (3-18) | 29.21.1 | Pece a hořáky kromě laboratorních pecí a píce, autokláv a fermentorů laboratorních v SKP 29.21.12 a 29.21.13 v položce (2-77) |
| (3-19) | 29.22.11 | Kladky, kladkostroje a podobná zdvihací zařízení |
| (3-20) | 29.22.12 | Navíjecí zařízení, rumpály a bubnová zdvihadla včetně speciálně vyrobených pro práci pod zemí |
| (3-21) | 29.22.13 | Zvedáky a zdvihací zařízení ke zdvihání vozidel |
| (3-22) | 29.22.14 | Jeřáby, mobilní zdvihací rámy, zdvižné obkročné vozíky, portálové nízkozdvižné vozíky a jeřábové vozíky kromě stavebních jeřábů v položce (2-19) |
| (3-24) | 29.22.16 | Výtahy, skipové výtahy, eskalátory a pohyblivé chodníky |
| (3-25) | 29.22.17 | Pneumatické a ostatní elevátory, dopravníky pro nepřetržité přemísťování zboží a materiálů kromě transportních zařízení pro přepravu kusových materiálů v |

| Položka | SKP CZ-CC | Název |
|---------|--------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| | | položce (2-20) |
| (3-26) | 29.22.18 | Ostatní zvedací, manipulační, nakládací nebo vykládací zařízení kromě transportních zařízení pro přepravu kusových materiálů v položce (2-21) |
| (3-27) | 29.23.11 | Výměníky tepla a zkapalňovače plynů kromě laboratorních přístrojů pro destilaci, odpařování a zkapalňování plynů, sušiček a termostatů laboratorních v položce (2-78) |
| (3-28) | 29.23.12 | Klimatizační zařízení |
| (3-29) | 29.23.14 | Stroje a zařízení pro filtrování a čištění plynů jinde neuvedené |
| (3-30) | 29.23.2 | Ventilátory kromě stolních |
| (3-31) | 29.24.1 | Plynové generátory, destilační, filtrační nebo rektifikační přístroje kromě: - výrobních a provozních filtračních zařízení a zařízení pro úpravu vod o kapacitě do 2000 ekvivalentních obyvatel v položce (2-23) - laboratorních destilačních a rektifikačních přístrojů v SKP 29.24.11 v položce (2-79) |
| (3-32) | 29.51 | Stroje pro metalurgii |
| (3-33) | 29.52.2 | Jen: rypadla kolesová a zakladače |
| (3-34) | 29.55 | Stroje a přístroje na výrobu a konečnou úpravu papíru, kartónu a lepenky |
| (3-35) | 31.10 | Elektromotory, generátory a transformátory kromě: generátorových soustrojí v SKP 31.10.31 a 31.10.32 do 2,5 MW elektrického výkonu v položce (2-44) a (2-45) |
| (3-36) | 31.2 | Elektrická rozvodná, řídicí a spínací zařízení kromě rozvaděčů a rozvodných panelů pro napětí 1 000 V a nižší v SKP 31.20.31 v položce (2-73) |
| (3-37) | 32.10.1 | Elektrické kondenzátory |
| (3-38) | 35.11 | Lodě zejména: lodě pro osobní a nákladní dopravu včetně cisternových, rybářských, požárních a tlačných, remorkérů, plovoucích bagrů a jeřábů, plovoucí plošiny |
| (3-39) | 35.20 | Lokomotivy a kolejový vozový park kromě vozíků kolejových důlních a malodrážních v SKP 35.20.33 v položce (1-32) |
| (3-40) | - | Pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky |
| (3-41) | 127113 | Skleníky (fóliovníky) pro pěstování rostlin |
| (3-42) | 28.22.12 | Kotle pro ústřední topení, pokud nejsou nedílnou součástí stavebního díla |
| (3-43) | 242061 | Konstrukce chmelnic Jen: věžové zásobníky chemických podniků kromě: - zásobníků s tepelným zařízením v SKP 29.24.40 v položce (2-28) |
| (3-44) | 230341 | - zásobníků s mechanickým zařízením v SKP 29.56 v položce (2-40) - stavebních základů chemických technologických zařízení klasifikovaných v CZ-CC v sekci 2 |
| (3-45) | 35.30.3 | Jen: - vrtulníky v SKP 35.30.31 |

| Položka | SKP CZ-CC | Název |
|----------------|----------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| | | - letouny a ostatní letadla jinde neuvedená o vlastní hmotnosti nad 15 000 kg v SKP 35.30.34 - kosmické lodě (včetně družic) v SKP 35.30.4 |

Odpisová skupina 4

| Položka | CZ- CC | Název |
|----------------|-------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| (4-1) | 1 | Jen: budovy - ze dřeva a plastů, - na povrchových dolech, pokud nejsou vázané na životnost dolu kromě skleníků (fóliovníků) pro pěstování rostlin v CZ-CC 127113 v položce (3-41) |
| (4-2) | 1,2 | Jen: oplocení |
| (4-3) | 1,2 | Jen: vnější osvětlení budov a staveb |
| (4-4) | 125112 | Budovy výrobní pro energetiku |
| (4-5) | 125222 | Síla samostatná |
| (4-6) | 127122 | Síla pro posklizňovou úpravu a skladování obilí |
| (4-7) | 212121 | Svršek drah železničních dálkových - tratě |
| (4-8) | 212122 | Svršek drah železničních dálkových - stanice |
| (4-9) | 212123 | Svršek drah železničních dálkových - výhybky |
| (4-10) | 212124 | Svršek drah železničních dálkových - vlečky |
| (4-11) | 212221 | Svršek drah kolejových - metro, tramvajové dráhy |
| (4-12) | 212229 | Svršek drah kolejových jinde neuvedený |
| (4-13) | 221 | Vedení dálková trubní, telekomunikační a elektrická kromě: - nezastřešených přečerpávacích stanic na dálkových vedeních v CZ-CC 221141 v položce (5-11) - nádrží, jímek, objektů čistíren odpadních vod - pozemních (kromě budov) v CZ-CC 221232 v položce (5-12) - souvisejících čerpacích stanic, úpraven vod, staveb vodního hospodářství (kromě budov) v CZ-CC 221241 v položce (5-13) - podzemních staveb vodního hospodářství jinde neuvedených v CZ-CC 221279 v položce (5-14) Vedení místní trubní, elektrická a telekomunikační kromě: - nádrží vod pozemních v CZ-CC 222232 v položce (5-15) - vrtů čerpacích (studny vrtané) v CZ-CC 222251 v položce (5-16) |
| (4-14) | 222 | - studní jinde neuvedených a jímání vody v CZ-CC 222252 v položce (5-17) - fontán, hydrantů, kašen v CZ-CC 222253 v položce (5-18) - nádrží, jímek v CZ-CC 222332 v položce (5-19) - staveb místních čistíren a úpraven odpadních vod (kromě budov) v CZ-CC 222321 v položce (5-20) |

| Položka | CZ-CC | Název |
|---------|--------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| (4-15) | 230 | - podzemních staveb pro energetiku v CZ-CC 222479 v položce (5-21) Jen: věže, stožáry, věžové zásobníky v CZ-CC 230141, 230341, 230441 kromě: věžových zásobníků chemických podniků v CZ-CC 230341 v položce (3-44) |
| (4-16) | 2302 | Stavby elektráren (díla energetická výrobní) kromě: - podzemních staveb elektrárenských v CZ-CC 230279 v položce (5-27) |
| (4-17) | 230351 | Průmyslové komíny chemických podniků |
| (4-18) | 230451 | Průmyslové komíny pro ostatní průmysl |
| (4-19) | 241131 | Jen: koupaliště (bazény) nekryté ze dřeva a plastů |
| (4-20) | 242052 | Jen: valy samostatné ze dřeva a plastů |
| (4-21) | 242062 | Konstrukce vinic |
| (4-22) | - | Jen: byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky zvláštním právním předpisem v budovách ze dřeva a plastů |

Odpisová skupina 5

| Položka | CZ-CC | Název |
|---------|--------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| (5-1) | 1 | Budovy kromě: - uvedených v odpisové skupině 4 - uvedených v odpisové skupině 6 - skleníků (fóliovníků) pro pěstování rostlin v CZ-CC 127113 v položce (3-41) |
| (5-2) | 211 | Dálnice, silnice, místní a účelové komunikace kromě signalizačního a zabezpečovacího zařízení v CZ-CC 211193 a 211293 v položce (2-80) |
| (5-3) | 212111 | Spodek drah železničních dálkových |
| (5-4) | 212211 | Spodek drah kolejových městských a ostatních |
| (5-5) | 2130 | Plochy letišť kromě signalizačního a zabezpečovacího zařízení staveb v CZ-CC 213093 v položce (2-80) |
| (5-6) | 2141 | Mosty a visuté dálnice kromě signalizačního a zabezpečovacího zařízení staveb v položce (2-80) |
| (5-7) | 2142 | Tunely, podjezdy a podchody kromě signalizačního a zabezpečovacího zařízení staveb v CZ-CC 214293 v položce (2-80) |
| (5-8) | 2151 | Přístavy a plavební kanály kromě signalizačního a zabezpečovacího zařízení staveb v CZ-CC 215193 v položce (2-80) |
| (5-9) | 2152 | Vodní stupně |

| Položka | CZ-CC | Název |
|---------|--------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| | | zejména: přehrady, hráze, spodní stavba vodních elektráren |
| (5-10) | 2153 | Akvadukty, vodní díla pro zavlažování a odvodnění |
| (5-11) | 221141 | Nezastřešené přečerpávací stanice na dálkových vedeních |
| (5-12) | 221232 | Nádrže, jímky, objekty čistíren odpadních vod - pozemních (kromě budov) |
| (5-13) | 221241 | Související čerpací stanice, úpravní vod, stavby vodního hospodářství (kromě budov) |
| (5-14) | 221279 | Podzemní stavby vodního hospodářství jinde neuvedené |
| (5-15) | 222232 | Nádrže vod pozemní |
| (5-16) | 222251 | Vrty čerpací (studny vrtané) |
| (5-17) | 222252 | Studny jinde neuvedené a jímání vody |
| (5-18) | 222253 | Fontány, hydranty, kašny |
| (5-19) | 222332 | Nádrže, jímky |
| (5-20) | 222321 | Stavby místních čistíren a úpraven odpadních vod (kromě budov) |
| (5-21) | 222479 | Podzemní stavby pro energetiku |
| (5-22) | 230131 | Objekty úpravy surovin |
| (5-23) | 230132 | Objekty výroby stavebních hmot |
| (5-24) | 230121 | Dráhy lanové pozemní bezkolejové pro těžbu surovin a dopravu nákladů |
| (5-25) | 230151 | Různé stavby pozemní výrobní pro těžbu (kromě budov) |
| (5-26) | 230171 | Základy technologických výrobních zařízení |
| (5-27) | 230279 | Podzemní stavby elektrárenské |
| (5-28) | 230311 | Stavby pro výrobu a úpravu chemických surovin (kromě budov) |
| (5-29) | 230318 | Stavby pozemní doplňkové pro chemickou výrobu (kromě budov) |
| (5-30) | 230349 | Stavby výrobní chemických podniků jinde neuvedené (kromě budov) |
| (5-31) | 230411 | Stavby hutního a těžkého průmyslu (kromě budov) |
| (5-32) | 230418 | Stavby pozemní doplňkové pro hutní a těžký průmysl |
| (5-33) | 230449 | Stavby výrobní pro ostatní průmysl jinde neuvedené (kromě budov) |
| (5-34) | 230479 | Podzemní stavby pro ostatní průmysl |
| (5-35) | 230471 | Základy technologických výrobních zařízení pro ostatní průmysl |
| | | Stavby pro sport a rekreaci |
| (5-36) | 241 | kromě: - koupališť (bazénů) nekrytých ze dřeva a plastu v CZ-CC 241131 v položce (4-19) Ostatní inženýrská díla jinde neuvedená |
| (5-37) | 2420 | kromě: - valů samostatných ze dřeva a plastů v CZ-CC 242052 v položce (4-20) - konstrukcí chmelnic v CZ-CC 242061 v položce (3-43) - konstrukcí vinic v CZ-CC 242062 v položce (4-21) |
| (5-38) | 230379 | Podzemní stavby chemických podniků Byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky zvláštním právním předpisem |
| (5-39) | | kromě bytů a nebytových prostor vymezených jako jednotky zvláštním právním předpisem v budovách ze dřeva a plastů v položce (4-22) a nebytových prostor vymezených jako jednotky zvláštním právním předpisem v budovách a stavbách uvedených v odpisové skupině 6 |

Odpisová skupina 6

| Položka | CZ- CC | Název |
|----------------|-------------------|------------------------------------------------|
| (6-1) | 121111 | Budovy hotelů a podobných ubytovacích zařízení |
| (6-2) | 122 | Budovy administrativní |
| (6-3) | 123011 | Budovy obchodních domů |
| (6-4) | 123079 | Podzemní obchodní střediska |
| (6-5) | 1261 | Budovy pro společenské a kulturní účely |
| (6-6) | 1262 | Muzea a knihovny |
| (6-7) | 1272 | Budovy pro bohoslužby a náboženské aktivity |
| (6-8) | 1273 | Historické nebo kulturní památky |